

# **AVSKJÆRING AV FRADRAGSRETT FOR INNGÅENDE MERVERDIAVGIFT**

MERVERDIAVGIFTSLOVEN § 22 FØRSTE LEDD

Kandidatnr: 297

Veileder: Ole Gjems-Onstad

Leveringsfrist: 25. april 2005

Til sammen 13 176 ord

( \* se regelverk på [www.jus.uio.no/studier/undervisning/spesialoppgave/](http://www.jus.uio.no/studier/undervisning/spesialoppgave/) )

25.04.2005



# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
1.1	OPPGAVENS TEMA	1
1.2	RETTSKILDER	2
1.3	AVGRENSNING	3
1.4	FREMSTILLING AV OPPGAVEN	3
<b><u>2</u></b>	<b><u>GENERELT</u></b>	<b><u>4</u></b>
2.1	UTGANGSPUNKT	4
2.2	FORMÅL	5
2.3	MERVERDIAVGIFTSKOMPENSASJONSLOVEN	8
2.4	UTTAKSREGLENE	9
<b><u>3</u></b>	<b><u>AVSKJÆRINGSREGLENE</u></b>	<b><u>10</u></b>
3.1	SERVERINGSTJENESTER	10
3.1.1	PROBLEMSTILLING	10
3.1.2	SERVERINGSSTED	12
3.1.3	NÆRINGSMIDLER	14
3.1.4	SAMMENLIGNING MED SVENSK RETT	16
3.2	KUNST OG ANTIKVITETER	17
3.3	KOST OG NATURALAVLØNNING	20
3.4	AVSKJÆRING I TILKNYTNING TIL FAST EIENDOM	23
3.4.1	NORSK RETT	23
3.4.1.1	Bolig- og velferdsformål	23
3.4.1.2	Særlig om merverdiavgiftskompensasjonsloven	25
3.4.2	SVENSK RETT	27
3.4.3	OPPSUMMERING	29
3.5	REPRESENTASJON	30
3.6	GAVER OG REKLAMEARTIKLER	31
3.7	PERSONKJØRETØY	32
3.7.1	PROBLEMSTILLING	32

3.7.2	BEGREPET "PERSONKJØRETØY"	33
3.7.2.1	Norsk rett	33
3.7.2.2	Svensk rett	35
3.7.2.3	Oppsummering	36
3.7.3	AVGRENSNING MOT UNNTAKENE	37
3.7.3.1	Norsk rett	37
3.7.3.2	Svensk rett	38
3.7.4	OPPSUMMERING	40
<b><u>4</u></b>	<b><u>AVSLUTNING</u></b>	<b><u>41</u></b>
<b><u>5</u></b>	<b><u>LITTERATURLISTE</u></b>	<b><u>42</u></b>
<b><u>6</u></b>	<b><u>LISTER OVER TABELLER, FIGURER M V ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.</u></b>	

# 1 Innledning

## 1.1 Oppgavens tema

Temaet for denne oppgaven er reglene om avskjæring av fradrag for inngående merverdiavgift i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (mval.) § 22 første ledd.

Hovedregelen om rett til fradrag for inngående merverdiavgift er fastsatt i mval. § 21 første ledd, som bestemmer at en ”registrert næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV fra den utgående avgift når ikke annet følger av bestemmelsene i dette kapittelet.” Mval. § 22 første ledd avskjærer denne fradragsretten for inngående avgift på visse nærmere angitt anskaffelser, uavhengig av om anskaffelsene er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Avskjæring etter denne bestemmelsen er ubetinget og innebærer derfor en viktig begrensning i den generelle fradragsretten.

Avskjæringene etter mval. § 22 første ledd er delvis angitt ut fra varen eller tjenestens bruk og delvis ut fra varen eller tjenestens art. I mval. § 22 første ledd nr. 1 og 2 avskjæres fradrag for inngående avgift på utgifter i forbindelse med servering og leie av selskapslokaler, samt for kunst og antikviteter som ikke inngår i virksomhetens omsetning. Videre avskjærer mval. § 22 første ledd nr. 3 fradrag for anskaffelser som utelukkende er til bruk som nevnt i mval. § 14 annet og tredje ledd. Oppregningen i mval. § 14 annet ledd omfatter kost og naturalavlønning, arbeid på og drift av eiendom til bolig- og velferdsformål, representasjon, samt gaver og utdelinger i reklameøyemed. Mval. § 14 tredje ledd omfatter anskaffelse, vedlikehold, bruk og drift av personkjøretøy, med mindre kjøretøyet skal brukes som salgsvare, som utleiekjøretøy i yrkesmessig utleievirksomhet eller som middel til å transportere personer mot vederlag i persontransportvirksomhet. Oppgavens hovedformål er å redegjøre for avskjæringsreglenes nærmere avgrensning.

Oppgaven har i tillegg som formål å redegjøre for den nærmere avgrensning av fradragsretten for de tilsvarende varer og tjenester etter svensk rett. Sverige er valgt som

sammenligningsland med bakgrunn i at Sverige både er et medlemsland i EU og et av de naboland som det er naturlig for Norge å sammenligne seg med. Rådets sjette direktiv 77/388/EF av 17. mai 1977 om harmonisering av medlemsstatenes lovgivning om omsetningsavgift (sjette direktiv) artikkel 17 hjemler hovedregelen om fradragsrett for inngående merverdiavgift, og danner grunnlaget for fradragsrettens nærmere avgrensning. Som medlemsland i EU plikter Sverige å implementere det EU-rettslige merverdiavgiftsregelverk i svensk rett. Svensk rett presumeres derfor i det følgende å harmonisere med fradragsreglene i sjette direktiv.

I Sveriges regelverk er hovedregelen om fradragsretten hjemlet i Mervärdesskattelagen, heretter ML, kapittel 8 § 3 første ledd. Bestemmelsen danner samtidig utgangspunktet for den nærmere avgrensningen av fradragsretten ved å fastsette som vilkår at anskaffelsen må anvendes i den avgiftspliktige virksomheten. Fradragsretten blir videre avgrenset i ML kapittel 8 §§ 9, 15 og 16, for henholdsvis fast eiendom til boligformål, representasjonsutgifter og personkjøretøy.

## 1.2 Rettskilder

Merverdiavgiftsloven har utførlige, men noe eldre, forarbeider. Dette fører til at forarbeidene gir få svar på de merverdiavgiftsrettslige problemstillinger som oppstår i dag. Merverdiavgiftsloven har imidlertid i de senere år vært gjenstand for utredningsarbeider og revisjoner. Sammen med lovens forarbeider vil disse ha betydning ved tolkningen av lovbestemmelsene.

Det foreligger videre en del rettspraksis på området for merverdiavgift, men det meste omhandler straffespørsmål i forbindelse med brudd på avgiftsreglene. Enkelte materielle avgiftsspørsmål har imidlertid vært behandlet for domstolene.

Mangelen på forarbeider og rettspraksis som løser problemstillingene i forbindelse med fradragsreglene har ført til at forvaltningspraksis har fått større betydning som rettskilde på merverdiavgiftsområdet. Redegjørelsene for avskjæringsreglene i det følgende vil dermed til en viss grad bygge på avgjørelser og uttalelser fra avgiftsmyndighetene.

Merverdiavgiften ble innført i Sverige 1. januar 1969. Før Sveriges inntreden i EU 1. januar 1995 ble det gjennomført en større omstrukturering av merverdiavgiftslovverket. Dette resulterte i Mervärdesskattelagen (1994:200), som trådte i kraft 1. juli 1994. Hovedformålet med den nye loven var å implementere det EU-rettslige merverdiavgiftsregelverk i svensk rett. Reglene for fradragsrett og avskjæring av fradragsrett for inngående merverdiavgift er i all hovedsak fastsatt i ML kapittel 8.

Domstolssystemet i Sverige er delt opp i de alminnelige domstoler og de alminnelige forvaltningsdomstoler. De alminnelige forvaltningsdomstolenes hovedoppgave er å behandle rettsspørsmål omkring forholdet mellom det enkelte individ og forvaltningen (stat og kommune). Rettsspørsmål omkring skatter og avgifter behandles av de alminnelige forvaltningsdomstoler, som er delt inn i länsretter, kammarrätter og Regjeringsrätten. Dommene som omtales i oppgaven er i all hovedsak hentet fra kammarrättene og Regjeringsrätten.

### 1.3 Avgrensning

I tillegg til avskjæringsregelen i mval. § 22 første ledd, gir mval. § 26 Finansdepartementet hjemmel til å fastsette forskrift om fradragsretten ”og om grunnlaget for fordeling av inngående avgift etter § 23 og kan herunder bestemme at fradrag ikke skal gis når den avgiftspliktige omsetning er ubetydelig i forhold til virksomheten ellers.” Mval. § 23 omhandler fordeling av inngående avgift for fellesanskaffelser. Slike fellesanskaffelser anses å falle utenfor oppgavens formål for redegjørelse, slik at også avskjæringsregelen i § 26 vil falle utenfor.

### 1.4 Fremstilling av oppgaven

Oppgaven er bygget opp slik at det i kapittel 2 redegjøres for avskjæringsreglenes utgangspunkt og formål. Videre vil det i kapittel 2 bli redegjort for merverdiavgiftskompensasjonslovens og uttaksreglenes rolle i forhold til avskjæringsreglene. Hovedkapittelet er kapittel 3, hvor det redegjøres for den nærmere avgrensningen av avskjæringsreglene og løsningen i svensk rett for tilsvarende anskaffelser. Kapittel 4 sammenstiller avskjæringsreglene ytterligere og avslutter oppgaven.

## 2 Generelt

### 2.1 Utgangspunkt

Merverdiavgiften er en omsetningsavgift som skal ramme innenlandsk forbruk av varer og tjenester.<sup>1</sup> Alle ledd i en omsetningskjede har plikt til å oppkreve merverdiavgift på omsetning av varer og tjenester, jf. mval. § 1, slik at merverdiavgiften på den måten blir en flerleddet omsetningsavgift. Fradragsreglene i mval. kapittel VI hindrer merverdiavgiften å bli en kostnad for hvert enkelt omsetningsledd. Mval. § 21 første ledd fastsetter hovedregelen for rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Bestemmelsen lyder:

”En registrert næringsdrivende kan trekke inngående avgift på varer og tjenester til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kap. IV fra den utgående avgift når ikke annet følger av bestemmelsene i dette kapittelet.”

Det oppstilles med dette flere vilkår for at fradragsretten skal anses å foreligge. Det oppstilles for det første et krav om at den næringsdrivende er registrert i avgiftsmanntallet, jf. mval. kapittel VII. Dersom den næringsdrivende ikke er registrert har denne heller ikke fradragsrett. Loven oppstiller imidlertid enkelte unntaksregler, blant annet en betinget adgang til forhåndsregistrering samt tilbakegående avgiftsoppgjør, jf. mval. § 28.

Videre stilles det krav til at varene eller tjenestene er til bruk i virksomhet med omsetning som nevnt i kapittel IV. Det vil si at virksomheten er innenfor avgiftsområdet dersom den er avgiftspliktig etter mval. § 13. Dette gjelder selv om hele eller deler av virksomhetens omsetning kommer inn under nullsats-fritakene i mval. §§ 16 og 17, da disse bestemmelsene inngår i kapittel IV. Omsetning som er unntatt fra avgiftsplikt etter mval. §§ 5, 5a eller 5b faller utenfor avgiftsområdet, da disse bestemmelsene ikke inngår i kapittel IV. Næringsdrivende som driver omsetning som nevnt i disse bestemmelsene har dermed ikke fradragsrett.

---

<sup>1</sup> Jf. NOU 1991: 30 side 30.



Den inngående avgift må også kunne dokumenteres for at fradragsrett skal anses å foreligge. Mval. § 25 oppstiller som vilkår for fradragsrett at den inngående merverdiavgiften må kunne legitimeres ved bilag. Avgiftsmyndigheten tillegger også kjøper et aktsomhetskrav, i den forstand at det ikke foreligger fradragsrett dersom kjøper burde vite at selgers beregning av utgående merverdiavgift var feilaktig. Høyesterett har i den forbindelse uttalt at aktsomhetskravet krever kvalifisert uaktsomhet, jf. dom referert i Rt.2000 side 268. Det strenge dokumentasjonskravet gir merverdiavgiftssystemet en sterk selvkontrollerende virkning.

Lovens ordlyd fastsetter imidlertid også et krav om at det skal foreligge en viss tilknytning mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten. Denne tilknytningen kan med utgangspunkt i lovens forarbeider og rettspraksis defineres som at anskaffelsen må være relevant og ha en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten. ML kapittel 8 § 3 første ledd oppstiller et lignende tilknytningskrav for fradragsretten etter svensk rett.

Dersom alle de ovenfor nevnte vilkårene er oppfylt, vil det foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift med mindre fradragsretten er avskåret etter mval. § 22 første ledd. Mval. § 22 første ledd avskjærer fradrag for inngående avgift på anskaffelser som i all hovedsak kan omtales som forbruksvarer og -tjenester.

## 2.2 Formål

Hovedformålet med merverdiavgiften er ifølge forarbeidene til merverdiavgiftsloven å sikre staten stabile inntekter til å finansiere offentlig forbruk, investeringer og overføringer.<sup>2</sup> Det fremgår av St.prp. nr. 1 (2004-2005) at de samlede skatter og avgifter i 2005 anslås å utgjøre 516,8 milliarder kroner. Merverdiavgiften er av dette anslått å utgjøre 150,5 milliarder kroner, noe som tilsvarer en økning på 8,9 prosent i forhold til merverdiavgiftsinntektene for 2004. Økningen er påvirket av at momssatsene ble foreslått økt med 1 prosentpoeng fra 2004 til 2005. Den generelle avgiftssatsen på merverdiavgift er fra 1. januar 2005 pålydende 25 %, jf. Stortingets

---

<sup>2</sup> Jf. NOU 1990: 11 side 55.

merverdiavgiftsvedtak for budsjetterminen 2005. Merverdiavgiften utgjør på denne bakgrunn et effektivt middel for å skaffe staten et betydelig proveny.

De sekundære målsetninger for avgiftssystemet er at merverdiavgiftens hovedformål gjennomføres uten unødig risiko for de avgiftspliktige og med minst mulig uheldige bivirkninger totalt. En viktig målsetning på denne bakgrunn er at merverdiavgiften skal være en nøytral, generell avgift som skal ramme forbruk av varer og tjenester uten å virke kumulativt.

Alle ledd i en omsetningskjede er pålagt å oppkreve merverdiavgift på omsetning av varer og tjenester. Ved at avgiftspliktige næringsdrivende får fradragsrett for inngående merverdiavgift hindres de i å bli belastet denne flerleddete omsetningsavgiften.

Merverdiavgiften rammer dermed hovedsakelig forbruket og ikke varer og tjenester anskaffet med sikte på bearbeiding og videresalg. Fradragsretten fungerer på den måten som en motvekt til avgiftsleggingen, slik at merverdiavgiften blir en forbruksavgift og dermed ikke en kostnad for de enkelte leddene i en omsetningskjede.

Avskjæringsreglene har til formål å sørge for at merverdiavgiften forblir en forbruksavgift.

I visse tilfeller kumuleres merverdiavgiften dersom flere ledd i en omsetningskjede ses i sammenheng. Virksomheter som ikke er avgiftspliktige vil heller ikke ha fradragsrett for inngående avgift. Varer og tjenester som omsettes gjennom slike virksomheter blir dermed belagt en endelig avgift. Den endelige avgiften blir en ordinær utgift for virksomheten, som påvirker utsalgsprisen på samme måte som andre virksomhetsutgifter. Dersom det neste leddet i omsetningskjeden driver avgiftspliktig virksomhet vil denne beregne merverdiavgift ut fra beløpet som ble betalt det ikke-avgiftspliktige leddet, hvor altså den endelige avgiften er inkludert. Avgiften blir dermed liggende skjult i den nye prisen da ingen har fått fradrag for avgiften, og det oppstår et tilfelle av avgiftskumulasjon. Ved utvidelsen av avgiftsplikten ved Merverdiavgiftsreformen 2001 var ønsket om å unngå avgiftskumulering et sentralt moment. Tanken var at dersom flere blir belastet med avgift vil dette blant annet innebære at mindre merverdiavgift blir kumulert, som når avgiftsfrie tjenester ytes av ikke-avgiftspliktige som ikke har fradragsrett til avgiftspliktige som ikke får trukket fra den tidligere skjulte merverdiavgiften.

Det er i forarbeidene videre gitt uttrykk for en målsetning om at merverdiavgiften i minst mulig grad skal påvirke næringslivets organisering og allokering av ressurser.<sup>3</sup> Lovgiver ønsker at merverdiavgiftssystemet skal virke mest mulig nøytralt. I dette ligger en målsetning om at avgiftssystemet skal virke nøytralt både konkurransemessig og nøytralt i forhold til forbruksvalget. Nøytraliteten påvirkes ved at virksomheter blir belastet merverdiavgift uten rett til fradrag. Konkurransenøytralitet innebærer at detaljistenes mulighet til å konkurrere med priser ikke skal påvirkes av merverdiavgiften. For å oppnå nøytralitet ved forbruksvalget kreves samme avgiftstrykk på likartede varer og tjenester. Det kan nevnes som eksempel virksomhet som driver omsetning av varer og tjenester som faller utenfor avgiftsområdet og dermed ikke får fradrag for inngående avgift på anskaffelser til virksomheten. Dersom f.eks. en bank kjøper renholdstjenester fra et rengjøringsfirma, må banken betale merverdiavgift uten mulighet for fradrag, med bakgrunn i mval. § 5b nr. 4. Hvis banken derimot ansetter rengjøringspersonale påløper det ikke merverdiavgift på den ansattes lønn. Rengjøringsfirmaet stiller på den måten svakere i en konkurransesituasjon, bare ved at det eksisterer avgift på renholdstjenester. I bankens avgjørelse som forbruker, av hvordan rengjøringsbehovet skal dekkes, kommer således merverdiavgift i betraktning.

Regelverket har videre støtte i kontrolltekniske hensyn. Dette hensynet skal bidra til å forhindre avgiftsunndragelse. Hovedskillet mellom unndragelsestilfellene går mellom situasjoner hvor det oppgis for lav utgående avgift og der det oppgis for høy inngående avgift.<sup>4</sup> Avgiftsmyndighetenes mest effektive kontrollinstrument fastsatt i regelverket er kravet til legitimering av inngående avgift ved bilag, jf. mval. § 25. En kjøper vil med dette ha interesse av at et salgsdokument gir uttrykk for den reelle transaksjonen for å kunne få fradrag. Avgiftsmyndighetene kan ved hjelp av salgsdokumenter kontrollere at alle ledd i fakturakjeden har innberettet korrekt utgående avgift til staten, jf. mval. § 29 første ledd nr. 3. Kontrolltekniske hensyn er et hovedhensyn bak avskjæringsreglene, idet avskjæringene som følger av loven er varer og tjenester som det kan være vanskelig å avgjøre om er til bruk privat eller til bruk i virksomhet.

---

<sup>3</sup> Jf. NOU 1990: 11 side 55 og Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) side 21.

<sup>4</sup> Jf. NOU 1991: 30 side 57.

Skatter og avgifter er holdt utenfor EØS-avtalen, slik at Norge formelt sett ikke er forpliktet til å tilpasse seg EUs merverdiavgiftssystem. Konkurrans hensyn tilsier imidlertid at EUs merverdiavgiftsregelverk er av interesse, herunder det svenske avgiftsregelverket. Særlig viktig er det å følge med på kostnadsbelastningen som påføres noen av Norges viktigste handelspartnere og konkurrenter.

Merverdiavgiftssystemet bygger i store trekk på de samme hensynene i norsk rett som innenfor EU-området. Nøytralitetsprinsippet må imidlertid fremheves i særlig grad som det herskende prinsipp innenfor EF-retten, og med det også for det svenske regelverket.

### 2.3 Merverdiavgiftskompensasjonsloven

Omsetning av tjenester som ledd i offentlig myndighetsutøvelse er unntatt avgiftsområdet og dermed plikt til å belaste merverdiavgift, jf. mval. § 5b første ledd nr. 7. Der offentlig forvaltning driver avgiftspliktig omsetning til andre vil det imidlertid foreligge fradragsrett etter mval. § 11. En vesentlig del av den kommunal virksomhet ligger likevel utenfor avgiftsområdet, som f.eks. undervisning og helsetjenester, slik at merverdiavgiften for disse vil utgjøre en kostnad ved kjøp av avgiftspliktige varer og tjenester. Der merverdiavgiften utgjør en kostnad kan det imidlertid oppstå konkurransevidringer, slik som f.eks. for vaskeritjenester. Blant annet ved sykehusdrift er det et stort behov for vaskeritjenester, som etter mval. § 13 er å anse som avgiftspliktige tjenester. Ved kjøp av disse tjenestene vil det således påløpe merverdiavgift uten at sykehuset, som ligger utenfor avgiftsområdet, har fradragsrett for denne etter merverdiavgiftslovens alminnelige bestemmelser. Dersom sykehuset i stedet dekker sine behov, f.eks. ved å holde eget vaskeri, vil det ikke påløpe merverdiavgift på tjenestene. Avgiftsbelastningen på vaskeritjenester kan dermed utgjøre et incitament for sykehuset til å utføre tjenesten selv, i stedet for å kjøpe tilsvarende tjenester eksternt.

Lov av 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (kompl.) har til formål å motvirke konkurransevidringer som kan følge av merverdiavgiftssystemet gjennom at det ytes kompensasjon for merverdiavgift, jf. kompl. § 1. Loven skal på den måten i praksis fungere tilsvarende fradragsreglene i mval. kapittel VI. Dersom sykehuset i eksempelet over hadde vært fradragsberettiget, hadde det hatt rett til fradrag for vaskeritjenester til bruk i virksomhet etter mval. § 21 første ledd. I stedet kan sykehuset søke om kompensasjon for merverdiavgift som

påløper kjøp av vaskeritjenester fra et avgiftspliktig vaskeri, jf. kompl. § 3.

Avskjæringene av fradragsretten etter merverdiavgiftsloven er videre ivare tatt gjennom begrensningene i kompl. § 4, der det blant annet bestemmes at kompensasjon kun kan ytes der anskaffelsen er til bruk i den kompensasjonsberettigede virksomheten. Videre bestemmer kompl. § 4 andre ledd nr. 1 at det ikke kan ytes kompensasjon der det foreligger rett til fradrag etter merverdiavgiftsloven. Bestemmelsene i denne loven er således designet slik at de skal utfylle merverdiavgiftslovens fradragsregler, for så vidt gjelder kommuner og fylkeskommuner. Kompl. § 4 annet ledd nr. 2 bestemmer at det ikke ytes kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser som nevnt i mval. § 22 første ledd. De viktigste avgrensningene etter merverdiavgiftskompensasjonsloven blir behandlet i tilknytning til de tilsvarende avgrensninger etter mval. § 22 første ledd.

## 2.4 Uttaksreglene

Avskjæring etter mval. § 22 første ledd nr. 3 innebærer blant annet at det ikke foreligger fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser som utelukkende skal brukes til formål som er oppregnet i mval. § 14 annet ledd. Avgjørende for avgrensning blir dermed hva som var formålet med anskaffelsen på anskaffelsestidspunktet. Dersom det ikke foreligger sikre holdepunkter for bruk som nevnt i mval. § 14 annet ledd, må resultatet bli at fradragsrett anses å foreligge.

Mval. § 22 første ledd nr. 3 må ses i sammenheng med uttaksbestemmelsen i mval. § 14 annet ledd, som fastsetter en plikt til å betale avgift ved uttak til bruk i egen avgiftspliktig virksomhet. Uttaksbestemmelsen fører til at anskaffelsen blir avgiftsbelagt dersom den på et senere tidspunkt likevel tas i bruk til formål som nevnt i mval. § 14 annet ledd. Uttaksbestemmelsen kompletterer på den måten avskjæringsregelen, da begge bestemmelser har til formål å avgiftsbelaste forbruk eller forbrukslignende ressursbruk i avgiftspliktig virksomhet.

Det må imidlertid bemerkes at avgiftsbelegging etter uttaksbestemmelsen er mer ugunstig for den avgiftspliktige virksomheten, enn å bli avskåret fradragsrett etter mval. § 22 første ledd nr. 3. Bakgrunnen for dette er at avgiftsberegningen ved uttak skjer på grunnlag av den alminnelige omsetningsverdien, jf. mval. § 19 første ledd, slik at virksomhetens egen merverdi medberegnes i avgiftsgrunnlaget.

Hovedregelen etter mval. § 22 første ledd nr. 3 er at det ikke foreligger fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser som nevnt i mval. § 14 annet ledd. Der fradragsretten for inngående avgift på anskaffelsene er avskåret, skal anskaffelsenenes private bruk heller ikke uttaksbeskattes.

Sammenhengen mellom fradragsbestemmelsene og uttaksbestemmelsene finnes også i svensk rett. Hovedregelen er også her at dersom det har foreligget fradragsrett for inngående avgift på varen eller tjenesten, skal anskaffelsen også uttaksbeskattes dersom den tas ut til bruk som ikke er omfattet av avgiftsplikt.

### **3 Avskjæringsreglene**

#### **3.1 Serveringstjenester**

##### **3.1.1 Problemstilling**

Mval. § 22 første ledd nr. 1 avskjærer rett til fradrag for inngående avgift på ”omkostninger vedrørende servering og leie av selskapslokaler som nevnt i § 5a annet ledd nr. 3.”

Lovteksten gir med dette ikke noe klart svar på hva som skal anses å være en serveringstjeneste i lovens forstand. Bestemmelsen fastsetter imidlertid at også leie av selskapslokaler som nevnt i § 5a annet ledd nr. 3 omfattes av avskjæringsregelen. Mval. § 5a annet ledd nr. 3 bestemmer at ”utleie av selskapslokaler i forbindelse med servering” skal omfattes av avgiftsområdet. Bestemmelsen er en ordrett videreføring av tilsvarende bestemmelse i tidligere § 13 annet ledd nr. 10, slik den lød før 1. juli 2001. Det er en presumsjon for at samme uttrykk brukt på forskjellige steder i samme lov vil ha samme meningsinnhold, slik uttrykket ”servering” er brukt i de to bestemmelsene her. Ordlyden i § 5a annet ledd nr. 3 tilfører imidlertid lite klarhet i forhold til den nærmere defineringen av uttrykket ”servering”. Bestemmelsen har likevel betydning for

avskjæringen i den forstand at f.eks. restauranttjenester i prinsippet likestilles med de tilfeller der levering av lokaler og levering av serverings skjer separat.

Det er sparsomt med merknader til mval. § 22 første ledd nr. 1 i lovens forarbeider. Det uttales i Ot.prp. nr.17 (1968-69) på side 56 at ”fradrag for inngående avgift på varer og tjenester som leveres *fra* serveringssted, er avskåret i samme grad som om forbruket skjer på serveringsstedet.” Av denne uttalelsen kan det utledes at det stedet serveringen skjer i eller fra, vil være relevant for den nærmere defineringen av hvorvidt det foreligger en serveringstjeneste. I forskrift 15. juni 2001 nr. 683 (Nr.120) om redusert merverdiavgiftssats for næringsmidler § 7 annet ledd, fastsatt med hjemmel i Stortingets vedtak om merverdiavgift § 4, defineres serveringstjenester som servering fra serveringssted etter lov av 13. juni 1997 nr. 55 om serveringsvirksomhet (serveringsloven). Serveringsloven vil således danne utgangspunkt for den nærmere redegjørelse av hva som skal regnes som et serveringssted i lovens forstand. Dette blir behandlet under punkt 3.1.2 i det følgende.

Forskriften § 7 første ledd bestemmer at næringsmidler som inngår i omsetning av serveringstjenester ikke skal anses som omsetning av næringsmidler. Næringsmidler utgjør således en viktig bestanddel av serveringstjenesten. Hva som går under betegnelsen ”næringsmidler” blir behandlet under punkt 3.1.3.

Det foreligger videre unntak fra avskjæringsregelen i forskrift 23. februar 1970 nr. 1 (Nr.24) § 5, som bestemmer at det forligger fradrag rett for inngående avgift på varer som skal brukes som gaver til utlandet og til utdeling i reklameøyemed i utlandet. Dette innebærer at det også forligger fradrag rett for serveringstjenester som oppfyller vilkårene i forskriftsbestemmelsen.

Det må videre nevnes at de fleste EU-land gir fradrag rett for inngående merverdiavgift på serveringstjenester<sup>5</sup>, herunder Sverige. De ulike løsningene på fradrag rett i forbindelse med serveringstjenester i henholdsvis norsk og svensk rett blir omtalt i punkt 3.1.4.

---

<sup>5</sup> Jf. Gjems-Onstad/Kildal, MVA-kommentaren side 42.

### 3.1.2 Serveringssted

Med utgangspunkt i forskrift nr. 120 § 7 annet ledd defineres serveringstjenester som servering fra serveringssted som omtalt i serveringsloven. Serveringsloven § 2 fastsetter i all hovedsak at som serveringssted skal regnes sted der det foregår servering av mat og/eller drikke og hvor forholdene ligger til rette for fortæring på stedet.

I serveringslovens forarbeider, Ot.prp. nr.55 (1996-97) side 22, nevner som eksempler på serveringssteder blant annet restaurant, kafé, kafeteria, pub og gatekjøkken. Det uttales videre at "[b]åde servering innen- og utendørs omfattes. Likeledes omfattes servering etter selvbetjeningsprinsippet. Utvalget viser til Ot.prp nr. 30 om lov om overnattings- og serveringssteder (1982–83), der det presiseres at dersom bedriften holder servise og/eller bestikk i forbindelse med serveringen, vil det normalt være et sikkert kriterium på at det er å anse som et serveringssted i lovens forstand. Om det finnes sitteplasser eller bord er derimot ikke ansett for å være et avgjørende kriterium."

Med bakgrunn i serveringslovens ordlyd og forarbeider kan det legges til grunn en relativt vid tolkning av begrepet "serveringssted". Denne vide forståelsen av begrepet blir videre bekreftet ved at forarbeidene uttaler at betegnelsen på stedet ikke vil være avgjørende for om salgsstedet omfattes av lovens virkeområde. Det nevnes som eksempel at matvarebutikker som i butikklokalene har satt opp bord i tilknytning til salg av kaffe og kaker eller lignende, blir å anse som serveringssted etter serveringsloven. Det samme må kunne legges til grunn avgiftsmessig.

Serveringsloven § 2 annet ledd oppstiller imidlertid en rekke typer serveringssteder som unntas fra lovens anvendelsesområde. Dette medfører at de nevnte stedene ikke skal anses som serveringssted i serveringslovens forstand. Det kan imidlertid stilles spørsmål ved om unntakene skal gjelde ved den avgiftsmessige defineringen av begrepet "serveringssted". Serveringslovens formål er etter lovens § 1 og forarbeidene å redusere omfanget av kriminalitet fra serveringssteder og å hindre illojal konkurranse. Unntakene oppstilt i serveringsloven § 2 annet ledd har sin bakgrunn i disse formålene. Hensynene bak serveringsloven vil ikke gjøre seg gjeldende i forhold til merverdiavgiftsloven, som bygger på hensyn som nevnt i oppgavens punkt 2.2. Dette medfører at det ikke vil være nødvendig å unnta stedene som er oppstilt i serveringsloven § 2 annet ledd. Forskriften



§ 7 annet ledd bestemmer på denne bakgrunn at som serveringstjeneste skal også anses servering som nevnt i serveringsloven § 2 andre ledd bokstavene b, c, d, e, f og g.

Servering fra tog, fly og båter i rutetrafikk kan således bli ansett som en serveringstjeneste, der lokaler i slike transportmidler er særskilt tilrettelagt for servering, f.eks. kafé- eller restaurantvogn på tog. Dette kan begrunnes i hensynet til konkurransenøytralitet, da slik servering vil konkurrere med servering som tilbys på togstasjoner, flyplasser og lignende. Avgiftsmyndighetene har imidlertid lagt til grunn i sin tolkning av begrepet serveringssted at ordinære sitteplasser i f.eks. ferge eller tog normalt ikke vil bli ansett som serveringssted, selv om mat- og drikkevarer kan bestilles fra trillevogn eller lignende. Tilsvarende gjelder ved slikt salg ombord på fly<sup>6</sup>. Omsetning av næringsmidler fra slike trillevogner skal avgiftsbehandles med redusert sats, jf. forskrift nr.120.

I enkelte tilfeller er serveringsstedsbegrepet etter forskriften utvidet, slik at begrepet ikke bare omfatter selve serveringslokalene, men også "tilstøtende lokaler" til disse. Begrunnelsen er blant annet å hindre omgåelse av bestemmelsen i forskriftens § 7 femte ledd bokstav a om at hotellrom, fellesrom og lignende i tilknytning til restaurantvirksomhet mv. i hoteller, skal anses som serveringssteder. Det antas imidlertid at tilstøtende lokaler ikke kan anses som en del av serveringsstedet i forhold til reglene om fradragsrett for inngående avgift etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel VI. En slik utvidende tolkning av begrepet vil derfor ikke ha betydning i forhold til serveringsbegrepet.

I forbindelse med vurderingen av hva som skal regnes som et serveringssted, må det avgrenses mot servering som inngår som del i en ytelse som omfattes av unntaket i mval. § 5b annet ledd. Dette vil f.eks. omfatte servering av mat til eldre som bor i helseinstitusjoner. I slike tilfeller fastsetter bestemmelsen at serveringen vil inngå som en del av hovedytelsen, slik at også serveringstjenesten må anses å falle utenfor avgiftsområdet.

---

<sup>6</sup> Jf. F 5. mars 2004

I Finansdepartementets tolkningsuttalelse til kompensasjonsloven av 2. mars 2004 blir dette prinsippet ytterligere presisert. Kompl. § 4 annet ledd nr. 2 gjør unntak for retten til kompensasjon for utgifter som avskjæres etter mval. § 22 første ledd. I tolkningsuttalelsen antas det at unntaket må tolkes på samme måte som de samme bestemmelsene tolkes når grensen for fradragsretten etter merverdiavgiftsloven skal avklares. Det uttales at begrepet servering i merverdiavgiftsloven § 22 første ledd nr. 1 dermed ikke vil omfatte servering til eksempelvis eldre bosatt på aldershjem, pleietrengende på sykehjem eller barn i barnehager. Slike kostnader kan dermed kompenseres etter kompensasjonsloven, idet de ikke er avskåret etter mval. § 22. Det antas videre at anskaffelser til bruk på skolekjøkken i undervisningssammenheng, til bespisning i barnehager og i skolefritidsordningen og servering av mat til elever på internatskole er berettiget kompensasjon. Departementet antar at slik servering vil oppfylle tilknytningskravet mellom anskaffelsen og den kompensasjonsberettigete virksomheten, og dessuten ikke være omfattet av avskjæringsbestemmelsen i § 22 første ledd nr. 1.

Det uttales videre i tolkningsuttalelsen at der kommunen organiserer utkjøring av mat til eldre, vil merverdiavgiftskostnader ved slik utkjøring omfattes av kompensasjonsordningen. Forutsetningen er at ordningen bygger på et kommunalt vedtak i henhold til sosialtjenesteloven, jf. avgrensningen av begrepet sosiale tjenester i § 2 annet ledd i forskrift nr. 118. Det ytes ikke kompensasjon dersom slik utkjøring organiseres av kommune eller andre som en ren cateringtjeneste, der mottakeren betaler full pris for mat og utkjøring. I den forbindelse uttaler departementet også at personkjøretøy som er kjøpt eller leaset til ansatte i hjemmetjenesten, eksempelvis en hjemmehjelper, ikke vil være omfattet av kompensasjonsordningen, jf. kompensasjonsloven § 4 annet ledd nr. 2, jf. merverdiavgiftsloven § 22 første ledd, jf. § 14 tredje ledd. Avskjæring av fradragsrett for personkjøretøy blir nærmere behandlet under punkt 3.8.

### 3.1.3 Næringsmidler

Forskrift nr. 120 § 7 første ledd bestemmer, som nevnt, at næringsmidler som inngår i omsetning av serveringstjenester ikke skal anses som omsetning av næringsmidler.

I Stortingets avgiftsvedtak for 2001 ble det bestemt at det fra og med 1. juli 2001 skulle betales redusert sats, med 12 % i avgift, etter merverdiavgiftsloven for næringsmidler. Bruken av redusert sats for næringsmidler er blitt videreført senere år, også i Stortingets avgiftsvedtak for 2005. I Finansdepartementets merknader til forskrift nr.120 er næringsmidler definert som enhver mat- og drikkevare og enhver annen vare som er bestemt til å konsumeres av mennesker, unntatt legemidler, vann fra vannverk, tobakksvarer og alkoholholdige drikkevarer som skal avgiftsberegnes med ordinær sats, 25 % merverdiavgift.

Det avgjørende for hvilken avgiftssats som skal pålegges varen, blir således hvorvidt varen inngår som en del av serveringstjeneste eller ikke. I det foregående er det blitt definert hvilke steder som skal anses å være et serveringssted. Omsetning av næringsmidler fra sted som ikke omfattes av serveringsstedsbegrepet, vil dermed kunne bli solgt med redusert sats. I Finansdepartementets merknader til forskrift nr. 120 uttales det blant annet at omsetning av næringsmiddel som må anses som en tradisjonell kioskvare ikke skal anses å inngå i omsetning av serveringstjenester. Dette vil blant annet gjelde sjokolade, pastiller, sukkertøy, tyggegummi, ubehandlet frukt og emballert is. Slike varer skal omsettes med redusert sats, både fra serveringssteder og kiosker. Varer som ikke anses som tradisjonelle kioskvarer er bakevarer, kaffe, mineralvann, juice, melk og lignende.

En forutsetning for at noe skal regnes som et serveringssted er at næringsmiddelet blir fortært på stedet. Dersom næringsmiddelet skal bringes ut av serveringsstedet, foreligger det ikke en serveringstjeneste i lovens forstand, slik at varen dermed kan selges med redusert sats. Indikasjoner på at varen skal tas med, kan være der salget skjer fra en luke i serveringsstedet eller der næringsmidlet leveres i pose, kartong, folieform, beger med lokk eller lignende, som er egnet til å oppbevare en vare som skal tas bort. Videre kan prisen bidra til å klargjøre om varen man kjøper skal fortæres på stedet. Der næringsdrivende både omsetter serveringstjenester og næringsmidler må det legges til rette for en hensiktsmessig atskillelse mellom omsetningsformene. Dette kan eksempelvis gjøres ved spørsmål til kunden, ulik prissetting eller lignende tiltak. Det forutsettes for etableringen av en slik ordning, at den næringsdrivende ikke er ansvarlig for at den enkelte kunde følger opp ordningen etter omsetningen.

### 3.1.4 Sammenligning med svensk rett

I likhet med de fleste EU-land avskjæres ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på utgifter til serveringstjenester i Sverige. Avgrensningen av fradragsretten for serveringstjenester foretas dermed kun i forhold til tilknytningskravet i ML kapittel 8 § 3 første ledd. Dette innebærer blant annet at dersom en virksomhet betaler for et restaurantbesøk med sine kunder, kan det etter en tilknytningsvurdering forligge fradragsrett for inngående avgift på restaurantregningen. Dette vil ikke være tilfellet etter norsk rett, med avskjæringen av fradragsretten for serveringstjenester uavhengig av formålet med anskaffelsen av tjenesten.

Reglene i henholdsvis norsk og svensk rett bygger på forskjellige hensyn. Etter norsk rett er avskjæringen hovedsakelig begrunnet i hensynet til at merverdiavgiften skal ramme forbruk og forbrukslignende ressursbruk. En hovedbestanddel i serveringstjenesten er omsetningen av næringsmidler. Næringsmidler må anses å være typiske forbruksvarer, som dermed bør belastes med endelig avgift. Videre begrunnes avskjæringen etter norsk rett i kontrollmessige hensyn. I innstilling fra Underutvalget til Skattekomiteen av 1966 side 62 anføres det at det kan foreligge en særlig fare for sammenblanding av serveringstjenester til privat bruk og til bruk i virksomheten. Servering kan med dette sies å være avgiftsmessig likestilt med endelig forbruk, selv der den bekostes innenfor rammen av næringsvirksomhet.

Et av de viktigste prinsippene ved utformingen av merverdiavgiftssystemet både etter norsk rett og svensk rett er nøytralitetsprinsippet. Hensynet til både forbruksnøytralitet og konkurransenøytralitet er argumenter som kan støtte synet på fradragsrett for inngående merverdiavgift. Nøytralitetsprinsippet støtter den generelle fradragsretten, og må på denne bakgrunn også antas å støtte den svenske fradragsretten av serveringstjenester.

Det må etter dette kunne sluttet at forbrukshensynet og de kontrollmessige hensyn har blitt tillagt størst vekt ved avskjæringsvurderingen etter norsk rett. Etter svensk rett synes imidlertid hensynet til nøytralitet i merverdiavgiftssystemet å bli tillagt mest vekt. Løsningen som er valgt i svensk rett vil være mest hensiktsmessig for næringsdrivende, på den måten at de har fradragsretten i behold dersom tilknytningskravet mellom serveringstjenesten og den avgiftspliktige virksomheten er oppfylt. Den norske

løsningen hindrer imidlertid kompliserte tilknytningsvurderinger der det er vanskelig å fastsette hvorvidt serveringstjenesten er til privat bruk eller til bruk i virksomheten.

Det må videre bemerkes at norske næringsdrivende som har betalt merverdiavgift på f.eks. serveringstjenester i Sverige, kan søke om refusjon for dette med bakgrunn i at det foreligger fradragsrett etter svenske regler. Dette gjelder for øvrig også for andre EU-land. I det motsatte fall, der svenske næringsdrivende kjøper serveringstjenester i Norge, får de ikke refusjon, da de norske reglene ikke gir fradragsrett. Med bakgrunn i ulike internasjonale avtaler anses ikke denne virkningen for å være diskriminerende.<sup>7</sup>

### 3.2 Kunst og antikviteter

Mval. § 22 første ledd nr. 2 avskjærer retten til fradrag for inngående merverdiavgift på ”kunst og antikviteter med mindre kjøperen omsetter varer av samme slag i sin næringsvirksomhet”.

Det kan av lovens ordlyd oppstilles en hovedregel om at det ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer som går under betegnelsen ”kunst” eller ”antikviteter”. En slik hovedregel har imidlertid et begrenset anvendelsesområde.

I bestemmelsen oppstilles det en avgrensning mot omsetning av kunst og antikviteter i næringsvirksomhet. Dette innebærer at f.eks. en kunstforhandler vil ha fradragsrett for inngående avgift på anskaffelsen av slike varer. Denne begrensningen ivaretar hensynet til at merverdiavgiften skal være en forbruksavgift. Næringsdrivende som driver omsetning er ikke å anses som sluttbruker, og bør derfor ikke bli belastet med endelig avgift. Dette innebærer at dersom anskaffelsene oppfyller vilkårene i mval. § 21 første ledd, herunder at anskaffelsene skal brukes i avgiftspliktig virksomhet, foreligger det fradragsrett.

Dersom næringsdrivende som driver omsetning av kunst og antikviteter anskaffer slike varer til bruk i sin private bolig, skal anskaffelsene imidlertid uttaksbeskattes etter mval. § 14. Dette utgjør dermed et eksempel på samvirkningen mellom fradragsreglene og

---

<sup>7</sup> Jf. Gjems-Onstad/Kildal, MVA-kommentaren side 342.

uttaksreglene. Der det foreligger fradragsrett, slik som for omsetning av kunst og antikviteter, vil det også foreligge plikt til å uttaksbeskatte privat bruk av anskaffelsene.

I mval. § 5 første ledd nr. 1 bokstav a bestemmes det at opphavsmannen til eget kunstneriske verk ikke skal belaste merverdiavgift ved omsetning av slike. At omsetning av egne kunstverk faller utenfor avgiftsområdet, utgjør en ytterligere begrensning i avskjæringsregelen. Avskjæringsregelen omfatter med dette verken omsetning i næringsvirksomhet eller omsetning fra opphavsmannen.

Avskjæringsreglenes betydning avgrenses videre ved den nærmere defineringen av uttrykket ”kunst”. Uttrykket brukes både i avskjæringsregelen, § 22 første ledd nr. 2, og i forbindelse med unntaket fra avgiftsområdet i § 5 første ledd nr. 1 bokstav a. I Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 7.2.6.5 omtales uttrykket ”kunstverk” i tilknytning til sistnevnte bestemmelse slik: ”Etter gjeldende regelverk er blant annet malerier, tegninger og originale skulpturer ansett som kunstverk”. Uttrykket er videre definert på tilsvarende måte i forskrift 22. august 1997 nr. 932 (Nr.108), fastsatt med hjemmel i mval. § 5 annet ledd.

Tolkningen av uttrykket etter forskriften og forarbeidene til loven presumeres å måtte legges til grunn også ved tolkningen av uttrykket etter mval. § 22 første ledd nr. 2. Dette innebærer at det dermed foreligger fradragsrett for inngående avgift på kjøp av f.eks. brukskunst, dersom vilkårene etter mval. § 21 første ledd er oppfylt.

Antikviteter er nærmere definert i forskrift 22. august 1997 nr. 9333 (Nr.109) § 7 slik at en vare blant annet må være mer enn hundre år gamle for å bli regnet som en antikvit. Dette må også antas å gjelde ved tolkningen av mval. § 22 første ledd nr. 2.

Mval. kapittel V a fastsetter rett til fradragsføring av inngående avgift av brukte varer, herunder kunst og antikviteter, etter avansemetoden. Dette innebærer at merverdiavgiften på nærmere bestemte vilkår fastsatt i §§ 20a og 20b, kan beregnes med utgangspunkt i selgers avanse. Avansen utgjør forskjellen mellom salgspris og kjøpspris, jf. mval. § 20b. Avgift som beregnes etter avansemetoden kan ikke

fradragsføres<sup>8</sup>, men avansemetoden innebærer likevel at avgiften kan bli betydelig mindre enn etter vanlig avgiftsberegning. Muligheten for beregning av avgift etter avansemetoden begrenser dermed avskjæringsregelens betydning for kunst og antikviteter. I tillegg bestemmer mval. § 62 annet ledd at også innførsel av kunst og antikviteter skjer med redusert grunnlag for beregning av merverdiavgift.

Alle de ovenfor nevnte avgrensningene medfører at betydningen av avskjæringsbestemmelsen § 22 første ledd nr. 2, er betydelig begrenset. Dette innebærer at den praktiske virkningen av bestemmelsen ikke vil være betydelig i forhold til svensk rett som ikke avskjærer fradragsretten i slike tilfeller.

I svensk rett avgrenses fradragsretten for inngående merverdiavgift på kunst og antikviteter etter ML kapittel 9a § 13. Bestemmelsen fastsetter at en avgiftspliktig videreforsandler som driver omsetning som omfattes av ML kapittel 9a, ikke kan fradragsføre avgift på anskaffelsene. Slik omsetning er imidlertid i all hovedsak varer kjøpt av noen utenfor avgiftsområdet, herunder kjøp fra opphavsmann eller dennes dødsbo, jf. ML kapittel 1 § 2a. Betydningen av fradragsrettens avgrensning blir dermed noe begrenset. Kapittel 9a komme likevel komme til anvendelse dersom den avgiftspliktige videreforsandleren begjærer at Skatteverket skal gjøre et vedtak om det, jf. ML kapittel 9a § 2. Dette kan være ønskelig med bakgrunn i de gunstige beregningsreglene, som i likhet med norsk rett beregnes ut fra avansen.

Kunstverk skal etter ML kapittel 9a § 5 forstås som blant annet malerier, skulpturer og håndvevde tapisserier. Med antikviteter skal forstås varer som er mer enn 100 år gamle og som ikke er kunstverk eller samleobjekt, jf. ML kapittel 9a § 7. Definisjonene bygger på EU-direktiv 94/5/EF av 14. februar 1994 om felles særregler for brukte varer, kunstverk, samleobjekt og antikviteter. Direktivet, og dermed de svenske reglene, bygger på ønsket om å hindre kumulative effekter der det skjer omsetning inn og ut av avgiftsområdet. Dette hensynet er også lagt til grunn i norsk rett, og danner bakgrunnen for de mange avgrensningene av avskjæringsbestemmelsen.

---

<sup>8</sup> Jf. mval. § 20b fjerde ledd, som bestemmer at merverdiavgiften ikke skal angis i dokumentet.

### 3.3 Kost og naturalavlønning

Mval. § 22 første ledd nr. 3 fastsetter at fradragsretten avskjæres for inngående avgift på ”andre varer og tjenester som anskaffes utelukkende til bruk som nevnt i § 14 annet og tredje ledd”. Mval. § 14 annet ledd nr. 1, jf. § 22 første ledd nr. 3, avskjærer således fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser ”kost og naturalavlønning til virksomhetens innehaver, ledelse, ansatte og pensjonister”.

Ot.prp.nr.17 (1968-69) s. 56 uttaler at det med uttrykket ”andre varer og tjenester” menes andre enn de som er nevnt i mval. § 22 første ledd nr. 1 og 2. Når det gjelder kost vil dette blant annet innebære avgrensning mot serveringstjenester, som nevnt i mval. § 22 første ledd nr. 1. Det som omfattes av serveringstjenestebegrepet som omtalt i punkt 3.2 foran, faller dermed utenfor begrepet ”kost” i mval. § 14 annet ledd. Det nærmere innhold i begrepet ”kost” vil likevel være det som anses å være typiske forbruksvarer, jf. omtalen av næringsmidler i punkt 3.1.3. Avskjæringsreglene utfyller hverandre slik at de varer som ikke omfattes av serveringsbegrepet, fanges opp etter mval. § 14 annet ledd nr. 1, jf. § 22 første ledd nr. 3.

Mval. § 22 første ledd avskjærer dermed i all hovedsak fradrag for inngående avgift på all form for en virksomhets utgiftsdekning til kost, uavhengig av om dekningen gjelder ansatte eller kunder av virksomheten. Fradragsretten er avskåret selv om en avgiftspliktig virksomhet kan bevise tilstrekkelig relevant tilknytning mellom utgiftene til kost og den avgiftspliktige virksomheten etter mval. § 21 første ledd. Avskjæringen er forankret i hensynet til at merverdiavgiften skal ramme forbruk og forbrukslignende ressursbruk i avgiftspliktig virksomhet

Begrepet ”naturalavlønning” omfattes også av forarbeidenes uttalelser om at det med ”andre varer og tjenester” menes andre enn de som er nevnt i mval. § 22 første ledd nr. 1 og 2. Dette kan blant annet innebære at brukskunst, som omtalt i punkt 3.2 foran, som en avgiftspliktig virksomhet gir sine ansatte som gave, blir omfattet av avskjæringsreglene. Forarbeidene uttaler videre at med uttrykket ”naturalavlønning” skal forstås vare og tjeneste som brukes på eller utenfor arbeidsstedet. Naturalavlønningsbegrepet favner etter en slik tolkning relativt vidt.



Gaver i forbindelse med bryllup, dåp eller jubileum vil normalt omfattes av begrepet, i likhet med utgifter til f.eks. julebord eller sommerfest for personalet. I en sak for Skattedirektoratet fant direktoratet at også arbeidstøy i visse tilfeller kan bli sett som naturalavlønning.<sup>9</sup> Saken omhandlet arbeidstøy som arbeidstakere i verftsindustrien hadde rett til i henhold til tariffavtale. Det omhandlede arbeidstøyet ble utlevert i bestemte forretninger mot fremleggelse av en rekvisisjonsseddel, slik at faktura ble sendt bedriften når tøyet ble utlevert. Skattedirektoratet antok at tøyet ikke kunne anses anskaffet til bruk i virksomhet da arbeidstakerne ikke var pålagt å bære arbeidstøyet, og dessuten selv hadde eiendomsretten over det. Arbeidstøyet ble dermed ansett å være naturalavlønning. I en annen sak hadde ansatte ved et hotell benyttet telefonene mot en betaling som i det vesentlige bare dekket hotellets direkte utgifter til tellerskritt. Skattedirektoratet uttalte i den forbindelse at hotellet dermed måtte anses å omsette avgiftspliktige telefontjenester til de ansatte, på lik linje med hotellets avgiftspliktige omsetning av teletjenester til sine gjester.<sup>10</sup> Da vederlaget for de ansatte var lavere enn hotellets kostpris for telefontjenestene, ble det antatt at hotellet i tillegg måtte beregne avgift som ved uttak etter § 14 annet ledd nr. 1 og 4.

Det nærmere innhold av naturalavlønningsbegrepet kan etter dette i all hovedsak defineres som utgifter til velferdslignende tiltak av forbrukslignende karakter, rettet mot virksomhetens personale. Videre kan det utledes at det kan foreligge plikt til uttaksbeskatning der en vare eller tjenester som leveres ved virksomheten brukes som naturalavlønning. Dersom det foreligger vederlag for varen eller tjenesten, kan det oppstå spørsmål om tilfellet skal behandles som et vanlig salg eller som naturalavlønning eller gave fra virksomheten. Antakelig må spørsmålet avgjøres konkret i den enkelte sak, men momenter i vurderingen vil være hvor stort vederlag som foreligger i forhold til omsetningsverdien.

Svensk rett avskjærer ikke fradragsretten for inngående merverdiavgift tilsvarende norsk rett. Etter svensk rett skal serveringsvirksomheter og andre avgiftspliktige virksomheter uttaksbeskattes for kost til personalservering, der det foreligger fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser til virksomheten, jf. ML kapittel 8 § 3

---

<sup>9</sup> Jf. Av 8/87 av 13. april 1987 nr. 17.

<sup>10</sup> Jf. Skattedirektoratets brev av 30. mai 1988.

første ledd. Avgiftpliktige virksomhet vil dermed ha fradragsrett for inngående avgift også på anskaffelser til serveringen. I tillegg bestemmer ML kapittel 4 § 2 at en ikke-avgiftspliktig virksomhet som betaler for kost til personalet blir avgiftspliktig dersom verdien av kosten overstiger 30 000 kr. Virksomhet vil dermed også bli omfattet av fradragsretten ved anskaffelsen til personalets kost.

Det foreligger ikke fradragsrett for ansattes kost ved tjenestereiser der den ansatte kun er på tjenestereise for én dag. Slike kostnader blir regnet som den ansattes personlige levekostnader, slik at forbrukshensyn tilsier at det ikke bør forligge fradragsrett. I forbindelse med tjenestereiser over flere døgn foreligger det imidlertid fradragsrett for inngående avgift på de utgifter til kost som må anses å overstige den ansattes vanlige levekostnadene med grunnlag i tjenestereisen.

De svenske fradragsreglene for utgifter til servering og kost skiller seg med dette betraktelig fra de norske reglene. Der de norske reglene avskjærer med grunnlag i forbrukshensyn, kan det fradragsføres etter de svenske reglene med bakgrunn i det alminnelige nøytralitetsprinsippet.

I en uttalelse fra det svenske Riksskatteverket<sup>11</sup> bemerkes det at det ikke foreligger fradragsrett for inngående avgift på blant annet hjemmetjenester anskaffet av virksomheten til bruk for de ansatte. De omtalte tjenester ville blant annet være rengjøringstjenester til bruk for de ansatte i deres private bolig. Avgrensingen ble begrunnet i at anskaffelsen i et slikt tilfelle ikke kan anses å være til bruk i den avgiftspliktige virksomheten, men i stedet regnet som en del av avlønningen til de ansatte. Dette ville også gjelde for en eventuell serviceavgift som påløper hjemmetjenesten. Riksskatteverket har imidlertid i en annen sak uttalt<sup>12</sup> at når det gjelder inngående avgift på velferdskostnader eller gaver av velferds karakter, behøver det ikke å skje en begrensning i fradragsretten med grunnlag i privat forbruk, under forutsetning at det foreligger skattefrihet etter inntektsskatteloven. Slike kostnader vil etter Inkomstskattelagen (1999:1229), heretter IL, kapittel 11 §§ 11 og 14 være kostnader til f.eks. julegaver av lav verdi, sedvanlige jubileumsgaver, minnegaver og

---

<sup>11</sup> Jf. skrivelse 1998-11-20 dnr. 10326-98-900

<sup>12</sup> Jf. skrivelse 1999-02-03, dnr. 851-99/100

mulighet for enklere typer mosjon<sup>13</sup>. Fradragsrettens begrunnelse er at slike kostnader utgjør et naturlig innslag i et selskaps virksomhet, samt at markedsverdien er begrenset.

Løsningene etter norsk og svensk rett blir dermed motsetninger både for anskaffelser til kost og for anskaffelser til naturalavlønning. De svenske reglene gir fradragsrett for den inngående avgift på disse anskaffelsene med hensyn til at velferdskostnader anses som en naturlig del av avgiftspliktig virksomhet.

### 3.4 Avskjæring i tilknytning til fast eiendom

#### 3.4.1 Norsk rett

##### 3.4.1.1 Bolig- og velferdsformål

Mval. § 22 første ledd nr. 3, jf. § 14 annet ledd nr. 2 avskjærer fradragsretten for utgifter ”ved arbeid på og drift av fast eiendom som skal dekke boligbehov, fritids-, ferie- og andre velferdsbehov, herunder løsøre og utstyr til slike eiendommer”.

Lovteksten avskjærer fradragsretten i to retninger. For det første der eiendommen skal dekke boligbehov og for det andre der eiendommen skal dekke velferdsbehov. Den språklige forståelsen av eiendom som skal dekke boligformål, vil være at bygningen er innrettet til boligformål. Lovteksten gir imidlertid få holdepunkter for den nærmere avgrensingen av hva som ligger i boligbegrepet. Det er ikke fastsatt særregler for våningshus på landbruks- eller skogbrukseiendom i bestemmelsen. Disse må således antas å falle inn under avskjæringsregelen. Avskjæringsbestemmelsen gjelder imidlertid kun fradrag for utgifter tilknyttet fast eiendom. Dette innebærer at arbeid på og drift av f.eks. campingtilhengere, flyttbare brakker og lignende dermed ikke vil omfattes av bestemmelsen.

Lovens forarbeider uttaler om eiendom til velferdsbehov at fradragsretten også er ”avskåret ved oppføring av personalboliger, barnehager, daghjem, feriehem, hytter, idrettsanlegg m. v.”, jf. Ot.prp.nr.17(1968-69) side 56. Ved den nærmere avgrensningen av eiendom som skal dekke velferdsbehov, kan det være nyttig å se på hva det nærmere

---

<sup>13</sup> Jf. RSVs allmenne råd RSV 2002:36.

innholdet av slike velferdsbehov kan være. Velferdstiltak, slik de er fremstilt under punkt 3.4, kan defineres som tiltak som kommer de ansatte til gode i større grad enn det som tilsvarer den direkte nytten for bedriftens kjernevirksomhet.<sup>14</sup> Enkelte velferdstiltak er fastsatt i lov og forskrifter om arbeidsmiljø, men bedrifter bruker også velferdstiltak som en motivasjonsfaktor overfor de ansatte. Utgifter til arbeid på fast eiendom som skal dekke velferdslignende tiltak, gir i de fleste tilfeller skattemessig fradrag. Dette er også utgangspunktet for den inngående merverdiavgiften, slik som for eksempel for utgifter til godt lys, ventilasjon, garderobe, dusj og lignende. Det må imidlertid foretas en avgrensning mot tiltak som trimrom og bedriftshytter, jf. mval. § 22 første ledd nr. 2, jf. § 14 annet ledd nr. 2.

Bestemmelsen oppstiller videre et unntak fra avskjæringsregelen i annet punktum ved å fastsette at "[a]vgiftsplikten etter denne bestemmelse gjelder ikke for oppføring og vedlikehold av bedriftskantiner", jf. mval. § 14 annet ledd nr. 2 annet punktum. Begrunnelsen for unntaket kan være at det stilles visse krav til bedriftskantiner i arbeidsmiljølovverket, men det kan også være at det ofte er upraktisk å skille ut for eksempel byggekostnader som gjelder bedriftskantine fra øvrige byggekostnader. Bestemmelsen omfatter også anskaffelser av for eksempel kjøkkenutstyr til kantinen, men ikke den regulære drift av kantinen.

Det foreligger lite praksis både fra domstolene og forvaltningen som omhandler den nærmere avgrensningen av eiendom til bolig- eller velferdsformål. Fra forvaltningspraksis kan imidlertid nevnes en sak forelagt Skattedirektoratet<sup>15</sup> hvor tvisten var hvorvidt et bygg skulle anses som fritidsbolig eller som selskapets kontorlokaler. Eiendommen hadde tidligere vært forsikret som kontorbygning, samt at klagers formål med anskaffelsen og dens bruk på klagetidspunktet var til bruk som kontorlokaler. Skattedirektoratet fant at det var tilstrekkelig sannsynliggjort at eiendommen ble anskaffet og faktisk tatt i bruk i den avgiftspliktige næringsvirksomheten, slik at det forelå fradragsrett for inngående merverdiavgift. Det kan således utledes at momenter i avgrensningsvurderingen vil være formålet med

---

<sup>14</sup> Se også Gjems-Onstad/Kildal, MVA kommentaren side 345.

<sup>15</sup> Jf. Klagenemndassak nr. 4899/2003 av 25. september 2003.

anskaffelsen og anskaffelsens faktiske bruk. I en sak for klagenemnda<sup>16</sup> er det imidlertid uttalt at utvidelse av boligeiendom for å skape plass til hjemmekontor, normalt ikke vil gi rett til fradrag.

Videre kan nevnes en sak for klagenemnda<sup>17</sup> som omhandlet spørsmålet om fradragsrett for den inngående merverdiavgift ved oppføring av kårbu. Kårbua skulle benyttes til bolig- og velferdsformål, men på samme tid i tilknytning til driften av gården. Klager mente på denne bakgrunn at kårbua måtte regnes som et driftsmiddel på gården. Skattedirektoratet fant med grunnlag i sakens opplysninger at kårbua klart skulle dekke boligbehov, og at fradragsretten dermed var avskåret. Direktoratet fant videre at kårbua på denne bakgrunn heller ikke kunne regnes som et driftsmiddel, selv om bruken av kårbua skulle skje i forbindelse med driften av gården. Klagenemnda har imidlertid i andre saker funnet at det skal legges til grunn at vinterbygd seter- og skogshusvære eller gjeterhytte i reindriftsnæring, ikke vil omfattes av avskjæringsregelen.<sup>18</sup>

#### 3.4.1.2 Særlig om merverdiavgiftskompensasjonsloven

Bygg som skal anvendes til boliger vil også falle utenfor kompensasjonsordningen, jf. kompl. § 4 annet ledd nr. 2, jf. mval. § 22 første ledd. Finansdepartementet har i sin tolkningsuttalelse til kompensasjonsloven bemerket at dette blant annet vil gjelde kommunenes tjenesteboliger til prester. Kompl. § 4 tredje ledd bestemmer imidlertid at det likevel skal ytes kompensasjon for anskaffelse til boliger med helseformål og sosiale formål. Lovteksten gir ingen nærmere definisjon av hva som skal regnes som boliger med helseformål og sosialformål. Dette omtales imidlertid i forskrift av 12. desember 2003 nr. 1566 (Nr.128) om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv. § 7.

Forskriften § 7 første ledd bestemmer at som slike boliger skal regnes boliger som er ”særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål”. Departementet uttaler at slik ”særskilt tilrettelegging” kan bestå i fysisk tilrettelegging av boligen, som f.eks.

---

<sup>16</sup> Jf. klagenemndssak nr. 3070 av 1. november 1994.

<sup>17</sup> Jf. Klagenemndssak nr. 4680/2002 av 4. mars 2002.

<sup>18</sup> Se blant annet klagenemndssak nr. 3254A av 26. august 1996.

rullestoltilpasning og alarminnretning. Videre kan denne tilretteleggingen bestå i forhold, som f.eks. tilknyttet vaktjeneste eller særlig avstandsmessig nærhet til et lovpålagt pleie- eller servicetilbud. Departementet mener det avgjørende i vurderingen vil være om det er særskilte forhold ved boligen som gjør at den er særlig egnet som en helse- eller sosialbolig. Departementet avgrenser fra kompensasjonsordningen på denne bakgrunn kommunal boligblokk for vanlig utleie, som inneholder små leiligheter som i størrelse kan være egnet for eldre omsorgstrengende. Slike leiligheter er ikke å anse som særskilt tilrettelagt i forhold til helse- og sosialformål. Unntak kan imidlertid forekomme f.eks. for kommunalt bygg som er delt opp i mindre leiligheter, hvor beboerne er psykisk utviklingshemmede. Dersom en av leilighetene i et slikt bygg er bebodd av pleiepersonale til de øvrige beboerne, må boligene anses å være tilrettelagt på en slik måte at kompensasjonsordningen kommer til anvendelse.

Forskriftsbestemmelsen fastsetter at syke- og aldershjem vil være omfattet av kompensasjonsordningen, mens omsorgs-, trygde- og serviceboliger som nevnt i første ledd bare er omfattet av kompensasjonsordningen dersom de er særskilt tilrettelagt for helseformål eller sosiale formål. Det kan av dette utledes at det er den særskilte tilretteleggingen, og ikke betegnelsen av boligen, som er avgjørende for om den faller inn under kompensasjonsordningen.

I tillegg til at boligen er slik tilrettelagt som nevnt over, er det et krav for å omfattes av kompensasjonsordningen at boligen også faktisk brukes som en bolig med helse- eller sosiale formål. Dersom det skjer en endring i bruken, f.eks. ved at boligen endres fra omsorgsbolig til kommersiell utleie, vil kompl. § 16 om justering av kompensert merverdiavgift komme til anvendelse. Blir boligen imidlertid bare stående tom i påvente av ny beboer, antar departementet at det ikke trengs å fortas slik justering.

Kompl. § 4 annet ledd nr. 3 fastsetter som hovedregel at en kommune som selv fører opp et bygg vil få merverdiavgiften på byggekostnadene helt ut kompensert. Det samme gjelder merverdiavgift på driftskostnader i fast eiendom som kommunen eier og driver. Dersom en kommune leier ut sine bygg, anlegg eller annen fast eiendom til andre mot vederlag, ytes det imidlertid ikke kompensasjon, jf. kompl. § 4 annet ledd nr. 3.

### 3.4.2 Svensk rett

ML kapittel 8 § 9 avskjærer fradragsretten for inngående avgift på blant annet eiendom til boligformål, dersom annet ikke følger av § 10. ML kapittel 8 § 10 gjør unntak fra avskjæringsregelen for anskaffelser av slike tjenester som uttaksbeskattes etter ML kapittel 2 §§ 7 og 8. Videre unntas boliger på jordbrukseiendommer.

Avskjæringen omfatter ikke bare anskaffelser i form av innredning, reparasjoner og lignende, men også anskaffelser i tilknytning til den som bor på eiendommen. Dette innebærer at det ikke foreligger fradragsrett for avgift på vann og avløpsinstallasjoner og lignende, i boligen. Dersom slike installasjoner er felles for både boende og f.eks. en melkeproduksjon kan den inngående avgiften kun fradras for den del som blir benyttet i melkeproduksjonen. Et annet eksempel er at garasjebygning for personbil anses å ha en slik tilknytning til boligen at fradragsrett for utgiftene til denne avskjæres.

En sak for kammerrätten i Sundsvall<sup>19</sup> gjaldt inngående avgift på ombygningsarbeider på bolig og gjestehus. Spørsmålet som forelå for retten var hvorvidt ombygningsarbeidene medførte av bygningene helt eller delvis var gått over fra å være boliger til å bli virksomhetslokaler. Retten fant med bakgrunn i bygningenes størrelse og planløsning, samt at lederen av foretaket permanent skulle bo på eiendommen, at det ikke forelå fradragsrett.

I en sak for Kammarrätten i Sundsvall<sup>20</sup> ble en bygning oppført i nær tilknytning til en foretakseiers bolig. Bygningen skulle brukes til kunstner- og terapivirksomhet. Bygningen ble ikke ansett å kunne innrettes som bolig, slik at det forelå fradragsrett for inngående avgift påløpt oppføringen. Fradragsrettens begrunnelse var bygningens enkle beskaffenhet, samt at den ble oppført for å drive virksomhet. Bygningen kunne derfor ikke anses å være utgjøre bolig.

I en sak for kammarrätten i Jönköping<sup>21</sup> gjaldt saken inngående avgift på utgifter til oppføring av frittstående bygning på eiendom der foretakslederen hadde sin bolig.

---

<sup>19</sup> Jf. dom 1995-05-16 (mål nr 7158-1994 och 7175-1994)

<sup>20</sup> Jf. dom 1997-08-06 (mål nr 3284-1995).

<sup>21</sup> Jf. dom 1999-02-19 (mål nr 3053-1996).

Bygningen skulle brukes som kontor for selskapets virksomhet og dens planløsning, innredning og utrustning lignet et fritidshus. I bygningstillatelsen hadde bygningen blitt betegnet som et kontor og i eiendomsdeklarasjonen var den oppført som et virksomhetslokale. Retten uttalte at det i første omgang er bygningens og lokalenes karakter som skal vurderes, ikke den faktiske anvendelsen. I den foreliggende sak fant retten at bygningen måtte anses å være innredet til boligformål, med hensyn til hva som var utredet om bygningens utforming og innredning. Det ble det dermed ikke ansett å foreligge fradragsrett. Retten fant videre at bygningens bruksformål ikke kunne føre til en annen vurdering.

Det kan av disse dommene utledes at en eiendom eller en del av en bygning som er innrettet som bolig, som hovedregel regnes som bolig. Videre må det foretas en helhetsvurdering av bygningens karakter i forhold til blant annet bygningens konstruksjon, størrelse, planløsning og utrustning. I visse tilfeller kan imidlertid bygningens bruk være et moment i vurderingen, men vil normalt ikke tillegges like stor vekt som bygningens karakter.

I enkelte dommer har bygning av enklere beskaffenhet i visse tilfeller blitt funnet å kunne anses som en driftsbygning og ikke bolig<sup>22</sup>, slik at det foreligger fradragsrett. Momenter i vurderingen kan være hvorvidt bygning kan innrettes som bolig eller ikke.<sup>23</sup>

I en dom fra kammarrätten i Göteborg<sup>24</sup> uttalt at ved bedømmelsen av eldreboliger, det som tidligere ble benevnt syke- eller aldershjem, bør utgangspunktet være den standard bygningen har. Momenter i vurderingen vil være hvilken utrustning bygningen har, som hvorvidt det finnes kokemuligheter og sanitærutrustning. En dom fra kammarrätten i Jönköping<sup>25</sup> omhandlet et studenthjem, hvor det ikke fantes verken matlagningsmulighet eller sanitærutrusting på rommene. Standarden på rommene ble måtte anses å ha en lavere standard enn det boliger på det åpne boligmarkedet har. Retten uttalte i domsgrunnene at når det gjelder studentboliger må standarden anses

---

<sup>22</sup> Se blant annet RÅ 84 1:69.

<sup>23</sup> Jf. Kammarrätten i Sundsvall dom 1997-08-06 (mål nr 3284-1995).

<sup>24</sup> Jf. Kammarrätten i Göteborg dom 2001-10-18 (mål nr 634-2000).

<sup>25</sup> Jf. Kammarrätten i Jönköping dom 2002-10-11 (mål nr 540-542-1999).



underordnet den faktiske bruken ved bedømmingen av om lovens krav til bolig er oppfylt. Ettersom elevene brukte rommene som fast bosted fant domstolen at boligen måtte henføres under begrepet fast bosted, slik at det ikke forelå fradragsrett.

En dom fra Regjeringsrätten<sup>26</sup> omhandlet ombygging av lokaler til leiligheter til bruk i hotellignende virksomhet. Virksomheten som skulle drives var korttidsopphold av f.eks. foretaksboliger. Retten fant at virksomheten var avgiftspliktig ettersom virksomheten drev romutleie i hotellvirksomhet eller lignende formål. Da virksomheten var avgiftspliktig ville det således forligge fradragsrett for inngående avgift på utgifter til ombygging og drift av den del av bygningen som skulle anvendes i denne virksomheten.

### 3.4.3 Oppsummering

Fradragsrett for fast eiendom til nærmere bestemte formål avskjæres med dette både i norsk og i svensk rett. Mangelen på norsk praksis gjør det noe vanskelig å fullt ut sammenligne rettstilstanden, da mye vil være uklart i forhold til norsk rett. Det kan likevel trekkes noen slutninger.

Begge lands regelverk avskjærer fradragsrett for fast eiendom til boligformål. Løsningen er imidlertid på enkelte punkter forskjellig. Etter svensk praksis skal eiendom som hovedregel regnes som en bolig, og dermed være avskåret fradragsrett dersom bygningen er innrettet som bolig. I norsk praksis vil momenter i avgrensningsvurderingen være hvorvidt formålet med anskaffelsen var å bruke eiendommen som bolig og videre hva som er eiendommens faktiske bruk. Faktisk bruk har mindre betydning etter svensk rett. Viktigere vil det være å foreta en helhetsvurdering av bygningens karakter. Bruken kan få betydning etter svensk rett, men vil ikke bli tillagt like stor vekt som bygningens karakter.

Det har i svensk praksis videre blitt lagt til grunn at en bygnings enkle beskaffenhet kan føre til at bygningen faller utenfor avskjæringsregelen. Det er samme tankegang som ligger bak de norske avgiftsmyndighetenes avgjørelser om at blant annet vinterbygd

---

<sup>26</sup> Jf. dom 2002-11-14 (RÅ 2002 not. 175).

seter- og skogshusvære eller gjeterhytte i reindriftsnæring, ikke omfattes av avskjæringsregelen.

En hovedforskjell mellom norsk og svensk rett som også bør nevnes, er at bygning til boligformål på jordbrukseiendom rammes av avskjæringsregelen etter norsk rett, mens den unntas fra avskjæringen etter svensk rett. Norsk og svensk rett må likevel etter dette kunne sies å ikke ha de største ulikhetene når det gjelder avskjæring av fradrag for inngående avgift i forbindelse med fast eiendom.

### 3.5 Representasjon

Mval. § 22 første ledd nr. 3, jf. § 14 annet ledd nr. 3, avskjærer fradragsretten for inngående avgift på representasjonsutgifter.

Bestemmelsen gjelder alle utgifter i forbindelse med representasjon.

Representasjonsutgifter er imidlertid et vidt begrep, som i stor grad overlapper andre avskjæringsområder i mval. § 22 første ledd. Dette vil blant annet gjelde for serveringstjenester, utgifter til diverse velferdstiltak, gaver og reklamegjenstander.

Avskjæring av representasjonsutgifter blir på den måten en slags oppsamlingsbestemmelse, som rammer varer og tjenester til representasjon som ikke allerede følger av de andre avskjæringsbestemmelsene. I likhet med de andre avskjæringsbestemmelsene vil også varer og tjenester som tas ut fra virksomheten til bruk ved representasjon, bli uttaksbeskattet etter mval. § 14 annet ledd nr. 3.

ML kapittel 8 § 9 annet ledd avgrenser fradragsretten for representasjonsutgifter eller utgifter til lignende formål kun i den grad det heller ikke foreligger fradragsrett etter IL kapittel 16 § 2. IL kapittel 16 § 2 avskjærer fradragsrett for utgifter som ikke har en umiddelbar tilknytning til virksomheten. Dette innebærer blant annet at det foreligger fradragsrett for utgifter til representasjon der det er spørsmål om å innlede eller opprettholde forretningsforbindelser. Grensen for fradragsbeløpet er blant annet satt til kr 90 per person per måltid for lunsj eller middag.

Dette innebærer at det foreligger en forholdsvis vid fradragsrett for representasjonsutgifter etter svensk rett, i motsetning til norsk rett som avskjærer

fradragsrett på all form for representasjon. Bakgrunnen er som nevnt at reglene bygger på forskjellige hensyn.

### 3.6 Gaver og reklameartikler

Mval. § 22 første ledd nr. 3, jf. § 14 annet ledd nr. 4 avskjærer fradragsretten for inngående avgift på varer og tjenester som brukes til gaver og til utdeling i reklameøyemed.

I Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) uttales det imidlertid på side 56 at bestemmelsen ikke har til hensikt å ramme utdeling i reklameøyemed av varer og tjenester av bagatellmessig verdi. Beløpsgrensen for bagatellmessig verdi har siden 1985 vært kr 50, og skal forstås som varens vanlige omsetningsverdi inklusive merverdiavgift.<sup>27</sup>

I en dom referert i Rt.2004 s.738 hadde en radiostasjon i sine konkurranser delt ut premier som de hadde fått fra annonsører. Et av spørsmålene for høyesterett var om radiostasjonen hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på disse. Høyesterett kom til at fradragsrett var utelukket siden premiene ble ansett som anskaffet til bruk som gave eller til reklameformål etter mval. § 22 første ledd nr. 3, jf § 14 annet ledd nr. 4. Det ble om § 14 annet ledd nr. 4 uttalt at bestemmelsen tar sikte på vederlagsfrie utdelinger fra næringsdrivende, både gaver uten markedsføringsverdi og gaver/reklamemateriale med slik verdi. Høyesterett bemerket også at den næringsdrivende i disse tilfellene anses som sluttbruker.

I en sak for klagenemnda<sup>28</sup> hadde selskap fradragsført inngående avgift på innkjøpte varer som ble utdelt som vervepræmier. Dette var varer som ikke var omfattet av selskapets vanlige vareassortement. Varene ble ansett å være anskaffet utelukkende til bruk som gave og/eller til utdeling i reklameøyemed, slik at fradragsretten var avskåret. Skattedirektoratet uttalt i forbindelse med avgjørelsen at i den grad det ikke har foregått en omsetning, vil det foreligge en ”utdeling” i merverdiavgiftslovens forstand. Videre ble det bemerket at det ikke kan tillegges vekt i vurderingen hvorvidt det foreligger

---

<sup>27</sup> Jf. Merverdiavgiftshåndboken 2004 punkt 14.4.5.

<sup>28</sup> Jf. klagenemndssak nr. 3449/1996 av 4. desember 1996.

noen gavehensikt eller hvorledes den næringsdrivende dekker inn sine utgifter i forbindelse med utdelingen.

Unntak fra avskjæringsregelen finnes i forskrift av 23. februar 1970 nr. 1 (Nr.24) § 5, der det bestemmes at det foreligger fradragsrett for gaver og reklameartikler som skal gis til utlandet uavhengig av beløpets størrelse.

Gaver og reklameartikler er ikke avskåret fradragsrett etter svensk rett, med mindre slike artikler er å anse som representasjonsutgifter. Dersom de ikke med dette blir rammet av avgrensningsregelen for representasjonsutgifter, følger slike artikler hovedregelen for fradragsrett i ML kapittel 8 § 3 første ledd. Det vil således foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift dersom vilkårene i fradragsbestemmelsen er oppfylt.

### 3.7 Personkjøretøy

#### 3.7.1 Problemstilling

Mval. § 22 første ledd nr. 3, jf. § 14 tredje ledd, avskjærer fradragsrett for inngående avgift på anskaffelse, vedlikehold, bruk og drift av personkjøretøy. Det gjøres imidlertid unntak fra avskjæringsregelen for personkjøretøy til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet eller persontransportvirksomhet. Videre gjøres det unntak for anskaffelser til bruk i virksomhet med videresalg av personkjøretøy.

Anskaffelse av personkjøretøy til annen virksomhet enn slike som er omtalt i unntaket, vil ikke medføre fradragsrett for inngående merverdiavgift, selv om virksomheten ellers har fradragsrett for inngående merverdiavgift. Begrunnelsen bak den strenge avskjæringsreglene er faren for urettmessig fradrag på grunn av privat bruk, som det er vanskelig å kontrollere.

For å finne det nærmere innhold av bestemmelsen må det foretas avgrensinger i to retninger. Det må for det første nærmere defineres hva som ligger i begrepet ”personkjøretøy”. Dette blir behandlet i punkt 3.7.2. Deretter må anvendelsesområdet for unntakene i bestemmelsen nærmere defineres. Dette blir redegjort for i punkt 3.7.3.

ML kapittel 8 § 15 avskjærer fradragsrett for inngående avgift på anskaffelse eller leie av personbil og motorsykler. Bestemmelsen oppstiller unntak fra denne avskjæringen, i likhet med norsk rett. Unntakene innebærer at det innkjøp av personbil som skal brukes i videresalg i bilhandel, til utleie i utleievirksomhet, til persontransport i taxivirksomhet, til transport av avdøde i begravellesvirksomhet eller avgiftspliktig kjøreopplæring. Med bakgrunn i lovens ordlyd ”andra ändamål än”, gjelder fradragsnektelsen derimot ved kjøp av personbiler til nevnte virksomheter når bilen skal brukes på annen måte enn det som er oppstilt som unntak i loven. Dette vil f.eks. gjelde når bilen brukes som tjenestebil eller til varetransport.

### 3.7.2 Begrepet ”personkjøretøy”

#### 3.7.2.1 Norsk rett

Mval. § 14 tredje ledd tredje punktum bestemmer at også campingtilhenger og motorvogn registrert som varebil klasse 1 omfattes av begrepet ”personkjøretøy”. Tredje punktum ble tilført ved lovendring gjeldende fra 1. juli 2004. Varebiler som ikke går under klasse 1, og som fullt ut blir anvendt til varetransport innenfor avgiftsområdet, har rett til fradrag for inngående merverdiavgift, dersom kravene ellers er oppfylt etter mval. § 21 første ledd. Det vil også gjelde leie, drift og vedlikehold.

Varebiler var ikke definert som personkjøretøy før lovendringen, slik at fradragsretten var heller ikke var avskåret for disse etter mval. § 22 første ledd nr. 3, jf. § 14 tredje ledd. Bakgrunnen for tilføyelsen av tredje punktum var en voksende praksis av å omregistrere varebiler klasse 1 som personbiler kort tid etter innkjøp.<sup>29</sup> Årsaken til denne praksisen var at personbiler og varebil klasse 1 betalte samme éngangsavgift ved førstegangsregistrering i motorvognregisteret. En avgiftspliktig kunne således kjøpe en varebil klasse 1, betale registreringsavgift, trekke fra inngående avgift dersom anskaffelsen var til avgiftspliktig virksomhet, for deretter å omregistrere bilen til personbil uten at det fikk noen virkning for den fradragsførte merverdiavgiften. Denne utnyttelsen av systemet ble av lovgiver ansett som svært uheldig, da fradragsreglene for

---

<sup>29</sup> Jf. Ot.prp.nr.68 (2003-2004) side 18.

personkjøretøy var ment å virke strengt. Salg av brukte kjøretøyer er fritatt for merverdiavgift med nullsats, jf. mval. § 16 første ledd nr. 11. Det vil derfor heller ikke oppstå uttaksavgift eller krav om tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift. Ved salg blir således omregistreringsavgiften den eneste å betale. Merverdiavgiften blir etter denne metoden, ”vasket” bort, en virkning som ikke var ønskelig fra lovgivers side.

Varebil klasse 1 er en stasjonsvogn der baksetet ikke skal kunne benyttes, med en 40 cm høy vegg eller gitter bak førersetet. Det foreligger ikke krav om fjerning av baksete for at bilen faller i denne kategorien. Varebil klasse 2 skiller seg fra klasse 1 ved at baksetene må være fjernet og at det må være en hel vegg fra gulv til tak bak førersetet. Det stilles også strenge krav til størrelsen på lasterommet. Denne skal romme en kasse i dimensjon 140x90x105 cm (lengde, bredde, høyde). Varebil klasse 1 har videre hvite skilter, mens varebil klasse 2 har grønne.

Omklassifisering av varebil klasse 2 til personbil utgjør ikke samme problemet som for varebil klasse 1. Dette skyldes at varebil klasse 2 ikke betaler full éngangsavgift. Dette innebærer at varebil klasse 2, som skal omgjøres til personbil, må betale differansen mellom de forskjellige registreringsavgiftene. Dette gjør varebil klasse 2 mindre attraktive på salgsmarkedet. Lovgiver har derfor valgt å kun definere varebil klasse 1 som personkjøretøy.

Departementet er videre gitt fullmakt blant annet til å fastsette forskrift om den nærmere defineringen av personkjøretøy, jf. mval. § 14 fjerde ledd. Denne fullmakten er benyttet til å fastsette forskrift 25. oktober 1970 nr. 2 (Nr.49) om avgrensning av uttrykket ”personkjøretøyer”. Forskriften § 1 nr. 2 bestemmer at motorvogn registrert som moped, lett motorsykel, tung motorsykel eller beltemotorsykel er å anse som personkjøretøy etter mval. § 14 tredje ledd. Dersom slik motorvogn hovedsakelig er innrettet for transport av gods, anses den imidlertid ikke som personkjøretøy.

Tidligere var også motorvogn registrert som buss omfattet av forskriften, men etter gjeldende forskrift omfattes bare buss under 6 meter med inntil 17 seteplasser. En sak for Klagenemnda (nr. 4861) av 7. april 2003 omhandlet en kombibuss registrert som buss. Klagenemnda innrømmet delvis fradrag, hvorav flertallet henviste til paralleller til

anskaffelse av varebil og kjøretøyets bruk. I vedtak av 23. desember 2003 omgjorde Finansdepartementet nemndas vedtak. På bakgrunn av forskriften uttalte departementet at avgiftsmyndighetene ikke behøver å gå inn på en teknisk bedømmelse av kjøretøyet, men kan forholde seg til den faktiske registreringen/klassifiseringen som biltilsynet foretar. Det ble tilføyd at dette i utgangspunktet også må gjelde i tilfelle hvor et kjøretøy kunne vært oppført i en annen kjøretøykategori i motorvognregisteret.

Forskrift nr. 49 § 2 omhandler motorvogn registrert som kombinert bil. Disse anses som personkjøretøy for den del som er innrettet for persontransport. Kombinert bil som bare har én seterad bak førerasetet anses ikke som personkjøretøy. Det foreligger dermed fradragsrett for slike biler, dersom bilen kun brukes til varetransport. Videre anses snøscootere som personkjøretøyer etter § 14 tredje ledd, jf. forskrift nr. 49 § 3.

Forskriftsbestemmelsen fastsetter imidlertid at næringsdrivende til enhver tid kan eie én snøscooter uten at denne anses som personkjøretøy. Det innebærer at det foreligger fradragsrett for snøscooteren, dersom den næringsdrivende kun eier denne ene. Dette er en praktisk bestemmelse for eiere som driver reindrift, men gjelder generelt for alle typer næringsdrivende.

Forskrift nr. 49 § 1 bestemmer blant annet at også personkjøretøy som ikke har motor til fremdrift, f.eks. sykkel, er å anse som personkjøretøy etter mval. § 14 tredje ledd. Det innebærer at det heller ikke foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelsen av sykkel og til og med sparkesykkel, til bruk innenfor virksomheten bygninger og arealer (eks. Gardermoen bruker slike) Tvisomt hvor strengt reglene blir praktisert.

### 3.7.2.2 Svensk rett

Personbil defineres i ML kapittel 1 § 13 slik at begrepet også omfatter lastebil og buss, dersom kjøretøyets totalvekt er under 3500 kg. Når det gjelder lastebiler stilles det imidlertid krav til førerdelen av bilen. Der førerdelen utgjør en separat karosserienhet anses lastebilen ikke som personbil. Den nærmere definisjonen av personbil etter lov om vegtrafikkdefinisjoner<sup>30</sup> anse også å falle inn under begrepet. Mopeder og

---

<sup>30</sup> Lag (2001: 559)

snøscootere omfattes imidlertid ikke av uttrykket ”motorsykler”, slik at de dermed ikke omfattes av spesialreglene. Dette gjelder i all hovedsak også firehjulsmopeder.

I tilfelle av at en personbil omregistreres som lastebil vil vekten ikke ha betydning i avgjørelsen av om det er spørsmål om personbil etter merverdiavgiftslovens forstand, dersom lastebilens fører sete utgjør en separat karosserienhet. Med separat karosserienhet skal forstås et kjøretøy som er konstruert slik at det finnes en luftkile mellom fører setet og skapet, og dessuten at kjøretøyet er funksjonsdyktig som kjøretøy selv om skapet nedmonteres. Dersom skapet og førerdelen kun er atskilt med f.eks. en platevegg, er det ikke tale om en separat karosserienhet.

Kammarrätten i Sundsvall<sup>31</sup> har i rettskraftig dom ansett at en konkurranseutstyrt bil som i all hovedsak kjørte på inngjerdet bane, skal anses som personbil. Selskapet som eide bilen hadde blant annet anført at bilen ikke kunne registreres som personbil uten omfattende ombygging. Retten uttalte imidlertid at den ikke ville komme til en annen slutning selv om bilen hadde vært av en slik beskaffenhet at den ikke kunne bli brukt i trafikken. I en sak for kammarrätten i Stockholm<sup>32</sup> fant imidlertid retten at to formel-1 biler ikke kunne anses som personbiler. Kjøperen var derfor i det foreliggende tilfellet berettiget fradrag for inngående avgift. Retten henviste til at definisjonen av personbil ikke er anvendelig på motordrevet kjøretøy som utelukkende brukes i avlukket konkurranseområde. På denne bakgrunn og i forhold til at selskapets biler ikke kunne kjøres på vanlig vei eller registreres som personbiler i bilregisteret, ble bilene ansett å ikke falle inn under begrepet personbil etter ML.

### 3.7.2.3 Oppsummering

Det synes på denne bakgrunn som tolkningen av begrepet ”personkjøretøy” etter norsk rett fører til et videre anvendelsesområde, enn etter svensk rett. Dette vil blant annet gjelde for mopeder og snøscootere, som omfattes av avskjæringsregelen etter norsk rett, men ikke etter svensk. Dette medfører at avskjæringsreglene etter svensk rett også på

---

<sup>31</sup> Jf. dom av 16. november 1998 (mål nr. 4039-1996).

<sup>32</sup> Jf. dom av 9. mars 1999 (mål nr. 4620-1997).



dette området tar større hensyn til de avgiftspliktige virksomhetenes behov for å fradragsføre inngående avgift enn det gjøres etter norsk rett.

### 3.7.3 Avgrensning mot unntakene

#### 3.7.3.1 Norsk rett

Det første unntaket som skal omtales er personkjøretøy som brukes som salgsvare. Unntaket innebærer at det foreligger fradragsrett for avgiftspliktige næringsdrivende som driver omsetning av personkjøretøy. Dette unntaket er begrunnet i at merverdiavgiften er ment å være en forbruksavgift, i den forstand at det er sluttbruker som skal belastes den endelige avgiften. Næringsdrivende som driver videresalg av personkjøretøy er et omsetningsledd som ikke skal regnes som sluttbruker.

Videre foreligger det et unntak fra avskjæringen av fradragsrett for personkjøretøy som brukes som utleiekjøretøy i yrkesmessig utleievirksomhet. Det foreligger således fradragsrett for personkjøretøy til bruk i utleievirksomhet, noe som innebærer at utleier plikter å beregne utgående merverdiavgift på vederlaget for utleien, jf. mval. § 13. (på samme måte som for annen avgiftspliktig omsetning). Det foreligger imidlertid ikke unntak fra avskjæringsreglene for den som leier et personkjøretøy. Disse fanges opp av hovedreglen, slik at leietakeren ikke får fradragsføre den inngående merverdiavgift som påløper vederlaget for utleien, uavhengig av hva som er utleiekjøretøyets bruk.

I forskrift 24. januar 1989 nr. 58 (nr.90) om beregning av merverdiavgift på personkjøretøy som er anskaffet til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet eller persontransportvirksomhet, er det fastsatt regler om tilbakeføring av inngående merverdiavgift dersom utleier selger personkjøretøyet innen visse tidsfrister. Forskriften § 2 bestemmer at registrert næringsdrivende skal tilbakeføre fradragsført merverdiavgift dersom kjøretøyet selges, tas ut av virksomheten eller på annen måte omdisponeres til bruk som ikke ville gitt fradragsrett, før det har gått 36 måneder etter at kjøretøyet ble registrert.

I en dom fra Borgarting lagmannsrett av 23. mars 2004 er det uttalt at ”bakgrunnen for at fradragsretten er i behold for personbiler i utleievirksomhet er at man vil unngå den

”doble” avgiftsbelastning for utleieselskapene som vil foreligge dersom avgift skulle oppkreves av leiebeløpene samtidig som fradrag for avgift nektes for anskaffelse av driftsmidlene.” Hva som ligger i uttrykket ”yrkesmessig utleievirksomhet”, er ikke nærmere definert i loven eller i dens forarbeider. Lagmannsretten forstår imidlertid loven slik at det i begrepet ligger et krav om at virksomheten må kunne karakteriseres som næringsvirksomhet, og at det i kravet om yrkesmessig utleievirksomhet ikke ligger noe mer eller annet enn at det foreligger næringsdrift, jf kravet i mval. § 10 første ledd første punktum. Dette innebærer etter vanlig forståelse krav til en viss varighet og omfang av virksomheten, at denne er egnet til å frembringe et økonomisk overskudd, i alle fall på noe lengre sikt, og at virksomheten drives for eiers regning og risiko.

Det tredje unntaket fra avskjæringen etter mval. § 14 tredje ledd, er personkjøretøy som brukes som middel til å transportere personer mot vederlag i transportvirksomhet. Endringen av loven gjeldende fra 1. mars 2004 innebar at fradragsreglene for personkjøretøy ble utvidet til å gjelde også virksomheter som bruker personkjøretøy som middel til å transportere personer mot vederlag. Slik virksomhet medfører altså fradragsrett med bakgrunn i unntaket.

Det ble presisert i loven at kjøretøyet må benyttes som middel til å transportere personer mot vederlag. Dersom kjøretøyet f.eks. blir brukt i virksomhetens administrasjon eller lignende er det ikke grunn til å gjøre forskjell i forhold til andre avgiftspliktige virksomheter som ikke driver persontransport. Det foreligger således ikke fradragsrett i et slikt tilfelle. Derimot kan uttaksreglene komme inn i bildet dersom kjøretøyet først er brukt til å transportere personer mot vederlag, for deretter bli tatt ut til annen bruk.

### 3.7.3.2 Svensk rett

Fradragsnektelsen i ML kapittel 8 § 15 gjelder ikke ved kjøp av personbiler til videresalg i bilforhandlervirksomhet, til utleie i bilutleievirksomhet, til persontransport for taxivirksomhet, til transport av avdøde eller til avgiftspliktig kjøreopplæring. Ved kjøp av personbil til andre formål enn de nevnte virksomheter, f.eks. til bruk som tjenestebil eller servicebil, vil fradragsnektelsen bli gjeldende. Det samme gjelder for biler som helt eller delvis skal brukes til varetransport.

Dersom en bilforhandlervirksomhet leier kjøretøy til bruk i virksomhet, vil ML kapittel 8 § 16 komme til anvendelse, slik at det vil foreligge fradragsrett for 50 % av utleieavgiftene.

En dom fra Regjeringsrätten<sup>33</sup> omhandlet fradragsrett for personbiler ved videresalg. Et selskap som drev revisjonsvirksomhet leaset ca 40 personbiler. Selskapets hensikt var ved leasingtidens utløp å kjøpe bilen for deretter å selge dem videre til f.eks. bilforhandlere, andre leasingselskaper, ansatte i selskapet eller til andre privatpersoner. Retten fant at selskapet ikke var berettiget fradrag for inngående avgift i forbindelse med kjøpet av bilen. Begrepet videresalg ble ansett å utgjøre salg som skjer i slike former som utgjør yrkesmessig drevet bilforhandling. Selskapets tilfeldige innkjøp av personbiler som tidligere hadde blitt leiet ble ikke ansett å falle under begrepet videresalg, til tross for at formålet med ervervet var videresalg. Kravet til omsetning av personbiler blir således også et krav til yrkesmessig virksomhet, i likhet med kravet til yrkesmessig utleievirksomhet.

Fradrags for inngående avgift på leasing av personbil fastsettes i sjablonregelen ML kapittel 8 § 16 til 50 % av den inngående avgiften på leien. En forutsetning for fradrag er at bilen brukes mer enn det som anses som ubetydelig bruk, i avgiftspliktig virksomhet. Ubetydelig bruk vil si mindre enn 300 mil per år i virksomheten ved helårsleasing. Ved kortere leieperioder blir bruken i virksomheten relatert til leietiden. Fradraget fastsettes sjablonmessig og formen for avtale om utleie er uten betydning, dvs. at de samme reglene gjelder både ved lang- og korttidsleasing og uansett om det er spørsmål om fullserviceleasing eller finansiell leasing. Også der bilen brukes utelukkende til virksomheten foreligger det kun fradragsrett for 50 % av inngående avgift på leasing- og leieavgiften.

I en dom fra kammerrätten i Gøteborg<sup>34</sup> uttalte retten at det var tilstrekkelig at en leid bil hadde kjørt i minst 100 mil i virksomheten for at et selskap skulle være fradragsberettiget inngående avgift med 50 % av leiekostnadene. Angående retten til å gjøre fradrag for hele avgiften på driftskostnader, anså retten at det var tilstrekkelig at

---

<sup>33</sup> 2000-06-14 (RÅ 2000 not. 98)

<sup>34</sup> Jf. dom 2003-04-07 (mål nr 6649-2001)

bilen til en viss grad ble brukt i avgiftspliktig virksomhet. Skatteverket har overklaget dommen, da de mener at minste kjørestrekning bør være 300 mil.

Uttaksbeskatning etter svensk rett forutsetter at det foreligger fradragsrett, jf. ML kapittel 2 § 5 første ledd tredje punktum og andre ledd. Der fradragsretten er avskåret vil det således ikke være mulig å uttaksbeskatte. Uttaksbeskatning skal således kun skje der en personbil tas ut fra virksomhet til privat bruk fra en bilforhandler-, bilutleie-, trafikkskole- eller persontransportvirksomhet, under forutsetning av at det forelå fradragsrett for den inngående avgift ved anskaffelsen.

Det foreligger fullt fradrag for inngående avgift på utgifter til drift av personbil, jf. ML kapittel 8 § 16. Det samme gjelder ved leasing av personbil til avgiftspliktig virksomhet. Det skal ikke gjøres begrensning i fradraget med hensyn til privat bruk.

### 3.7.4 Oppsummering

Til tross for at det både etter det norske og etter det svenske regelverket fastsettes en avskjæring av fradragsretten for inngående avgift på utgifter som kan henføres til personkjøretøy, medfører reglene betydelige forskjeller ved nærmere ettersyn. Den største forskjellen synes å være at det gis sjablonmessig fradrag for driften av kjøretøyet etter ML kapittel 8 § 16, uavhengig av unntaksbestemmelsene etter § 15. Den norske avskjæringsregelen avkjenner fradrag også for driftskostnadene.

Det sjablonmessige fradraget, samt ulikheter i den nærmere definisjonen av personkjøretøysbegrepet, fører til at de svenske reglene også her lettere fører til fradrag enn etter norske regler. I likhet med fradragsreglenes avgrensning ved de andre anskaffelser som er omtalt i oppgaven, må svensk rett igjen sies å skape større rom for bedriftsøkonomiske hensyn.

## 4 Avslutning

I det foregående er det redegjort for de norske avskjæringsreglene slik de er oppstilt i mval. § 22 første ledd. Regelverket er bygget slik at avskjæringene i bestemmelsen overlapper hverandre. Dette medfører at der det foreligger usikkerhet ved hvorvidt en anskaffelse faller inn under en bestemmelse, vil en annen bestemmelse kunne fange opp anskaffelsen. Hovedformålet med de norske avskjæringsreglene er å ramme forbruk og forbrukslignende ressursbruk. Det må kunne sluttet at de norske reglene oppfyller denne målsetningen godt.

Den viktigste forskjellen fra det tilsvarende svenske regelverket må kunne sies å være begrunnelsen bak fradragsrettens avgrensning. I det svenske regelverket er fradragsretten, ved en sammenligning med det norsk regelverket, kun begrenset i beskjeden grad. De norske avskjæringsreglene er grunnet på forbrukshensynet. Avgrensningene av fradragsretten etter svensk rett støtter seg på tilsvarende syn, men nøytralitetsprinsippet danner etter svensk rett hele tiden utgangspunktet for vurderingene av fradragsrettens nærmere avgrensning. Nøytralitetsprinsippet står sterkt også i norsk rett, men synes å bli noe begrenset av forbrukshensynet i forhold til avskjæringsreglene.

Hovedforskjellene mellom fradragsrettens nærmere begrensnings etter henholdsvis norsk og svensk rett kan oppsummeres slik: Servering, kost, naturalavlønning og representasjonskostnader for øvrig er anskaffelser som etter svensk rett i all hovedsak ses som en naturlig del av driften ved en avgiftspliktig virksomhet. Fast eiendom til boligformål og personkjøretøy anses derimot ikke som like naturlige anskaffelser til en avgiftspliktig virksomhet. Det svenske regelverket synes med dette som å ha et større fokus på det private næringslivet og hvilke løsninger som er mest hensiktsmessige sett med virksomhetens øyne. Det norske regelverket kan imidlertid synes å fokusere mer på anskaffelsens beskaffenhet.

## 5 Litteraturliste

### 5.1 Norsk rett

- |                                    |  |
|------------------------------------|--|
| Eckhoff, Torstein                  | Rettskildelære, 5.utg. ved Jan E. Helgesen<br>Oslo, 2001. ISBN 82-518-3988-2                 |
| Gjems-Onstad, Ole                  | Merverdiavgift – en introduksjon.<br>Oslo, 2002. ISBN 82-91405-12-3                          |
| Gjems-Onstad, Ole og Tor S. Kildal | MVA-kommentaren.<br>Oslo, 2002. ISBN 82-05-29885-8   |
| Gjems-Onstad, Ole og Tor S. Kildal | Lærebok i merverdiavgift.<br>Oslo, 1996. ISBN 82-417-0634-0                                  |
| Refsland, Thor                     | Lærebok i merverdiavgift: Innføring i<br>merverdiavgiften. Oslo, 2004.<br>ISBN 82-7197-098-4 |
| Skattedirektoratet                 | Merverdiavgiftshåndboken.<br>Oslo, 2004. ISBN 82-05-33117-0                                  |

### 5.2 Svensk juridisk litteratur

- |                             |  |
|-----------------------------|--|
| Alhager, Eleonor och Magnus | Omstruktureringar och moms.<br>Stockholm, 2002. ISBN 91-39-00831-2         |
| Alhager, Eleonor            | Mervärdesskatt vid omstruktureringar.<br>Uppsala, 2001. ISBN 91-7678-465-7 |

Melz, Peter

Mervärdesskatt: en introduktion.

Uppsala, 1999. ISBN 91-7678-407-x

Mervärdesskatteutredningen.

Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv:  
betänkande. Stockholm, 2002.

Momshandledningen 2004

[www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)

( <http://www.jus.uio.no/sekr/studieinformasjon/fagsider/spesialoppgave/retningslinjer>)

